

LA
NOTION FISCALE DE REVENU
DANS
LES IMPOTS CÉDULAIRES
ET
L'IMPOT GÉNÉRAL SUR LE REVENU

THÈSE POUR LE DOCTORAT (Sciences Politiques et Économiques)

Soutenue devant la Faculté de Droit de l'Université de Paris

le 3 Décembre 1923

PAR

MARCEL ANGLES

Président : M. TRUCHY ;

Suffragants : { M. HITIER,
M. RIST.

LIBRAIRIE
DE LA SOCIÉTÉ DU
RECUEIL SIREY
LÉON TENIN, Directeur
22, Rue Soufflot, PARIS-5^e

1923

LA NOTION FISCALE DE REVENU

DANS LES IMPOTS CÉDULAIRES

ET L'IMPOT GÉNÉRAL SUR LE REVENU

La Faculté n'entend donner aucune approbation
ni improbation aux opinions émises dans les thèses ;
ces opinions doivent être considérées comme
propres à leurs auteurs.

LA
NOTION FISCALE DE REVENU
DANS
LES IMPOTS CÉDULAIRES
ET
L'IMPOT GÉNÉRAL SUR LE REVENU

THÈSE POUR LE DOCTORAT (Sciences Politiques et Économiques)

Soutenue devant la Faculté de Droit de l'Université de Paris

le 3 Décembre 1923

PAR

MARCEL ANGLES

Président : M. TRUCHY ;
Suffragants : { M. HITIER,
 { M. RIST.

LIBRAIRIE
DE LA SOCIÉTÉ DU
RECUEIL SIREY
LÉON TENIN, Directeur
22, Rue Soufflot, PARIS-5^e

1923



LA NOTION FISCALE DE REVENU

DANS LES IMPOTS CÉDULAIRES

ET L'IMPOT GÉNÉRAL SUR LE REVENU

INTRODUCTION

§ 1^{er}. — L'idée de revenu dans la conception de l'impôt.

C'est une véritable révolution fiscale qui a été accomplie en France par les lois du 15 juillet 1914 et 31 juillet 1917. Notre ancien système fiscal a été, particulièrement au moins, à savoir pour la part réservée aux contributions directes, complètement remplacé par une nouvelle méthode d'imposition. Quoique limité, ce changement avait dans l'esprit de ses auteurs, tout au moins, pour but de rénover complètement l'ensemble de l'édifice, en en modifiant l'équilibre. Que ce résultat ait été obtenu ou non en fait, peu importe. Il n'en reste pas moins que désormais, en ce qui concerne les contributions directes, c'est un principe vraiment nouveau, en France, qui préside à la taxation. Ce principe tient tout entier dans cette proposition que c'est le revenu qui doit servir de base à l'impôt. L'im-

pôt sur le revenu, ce fut le drapeau des réformateurs ; c'est autour de ce concept que la lutte a été menée ardente, pendant plus de 25 ans. Cette notion du revenu devient ainsi prépondérante dans notre système d'impôts directs. Il a paru éminemment juste, puisqu'en fait c'est toujours avec son revenu que le contribuable paie l'impôt, de baser là-dessus sa contribution. Mais, comment le législateur a-t-il conçu cette base d'imposition ? Quelle déformation cette notion subit-elle en devenant une notion fiscale ? C'est cette notion que nous nous sommes proposé d'examiner ici ; toutefois, il est bon de ne pas oublier pour quelle raison, à la suite de quelles circonstances l'idée de revenu est venue prendre dans l'imposition cette place prédominante.

La conception que l'on se fait de l'impôt en France a évolué depuis la Révolution, depuis l'époque où avait été élaborée notre ancienne législation des contributions directes. Il ne faudrait pas d'ailleurs accorder une importance exagérée à cette évolution. Nous ne sommes pas de ceux qui croient à un changement constant et universel des choses, des institutions humaines en particulier. Les institutions, les règles essentielles du droit, de ce droit particulier qui régit les rapports de la collectivité et de l'individu à propos de l'impôt, sont basées sur la nature de l'homme qu'on peut tenir pour immuable. Les mêmes sentiments, les mêmes désirs, les mêmes passions nous agitent qui détermi-

nèrent tous les actes de nos aïeux. Le conflit d'intérêt pécuniaire qui s'élève à l'occasion de l'imposition entre le particulier et l'Etat a toujours été foncièrement identique, à Paris, comme à Rome, aujourd'hui, comme au temps de la monarchie absolue. Il a toujours fallu respecter ce principe qu'on ne pouvait demander aux contribuables que ce qu'ils pouvaient donner. Il a toujours fallu aussi trouver une justification, une idée, ou si l'on veut une excuse à la saignée pratiquée par les gouvernants dans les patrimoines privés. Adam Smith a formulé à cet égard quelques vérités éternelles qui sont de tous les temps et de tous les pays. On les a appelées les règles d'Adam Smith, on les a qualifiées de *Charte des Contribuables*, elles doivent cette fortune à ce qu'elles ne sont pas autre chose que l'énoncé même des données permanentes, constantes du problème de l'imposition, le droit naturel fiscal en somme.

La première règle, c'est la règle de la Justice : chaque contribuable doit participer aux dépenses de l'Etat en proportion de ses facultés.

La deuxième règle est celle dite de la Certitude ; toute taxe doit être certaine, et non arbitraire soit quant à la quotité perçue, soit quant à l'époque de la perception, soit quant au mode de perception.

La troisième règle, c'est celle de la Commodité ; tout impôt est incommode au contribuable, il faut réduire cette incommode au minimum.

La quatrième règle est la règle dite de l'Economie

quant à la perception ; il faut réduire au minimum les frais de perception.

Ce sont là des principes élémentaires, qui sont vrais absolument dans tous les temps, dans tous les lieux ; voilà l'enseignement de la raison, c'est-à-dire le droit naturel.

Mais la mise en œuvre de ces principes élémentaires peut et doit varier d'une législation à l'autre et dans chaque pays d'une époque à l'autre. Dans la sphère des applications, tout est dominé par les contingences, par les nécessités historiques et politiques ; tout est relatif. Il convient, on l'a vu, d'aboutir à tel résultat, déterminé par le raisonnement ; mais comment ? par quel procédé ? C'est affaire de temps et de lieu. Ce n'est plus désormais dans les cercles de la raison, de la logique pure et froide, de l'absolu qui déconcerte et satisfait tout à la fois, qu'il importe de se mouvoir, mais dans l'ordre plus souple du phénomène, du réel et du pratique. Et dès lors la valeur d'une construction juridique est toute relative ; elle est forcément éphémère. Sachons le reconnaître et discerner pourquoi.

Nous ne bâtissons jamais pour l'éternité. Les Pyramides elles-mêmes s'effritent peu à peu sous l'effort combiné du temps et du vent. En politique on n'a jamais fini de s'adapter, de se désadapter et de se réadapter. Il est un certain opportunisme qui est la sagesse même, car la politique est l'art de conduire les hommes qui sont de grands enfants aussi primesautiers que

turbulents. Les manifestations nombreuses et diverses de notre activité sociale sont toutes solidaires les unes des autres. Si l'une se transforme, se modifie ou disparaît, les autres ne tardent pas longtemps à subir le contre-coup de cette évolution. Nulle question sociologique ne peut être isolée. Et le droit n'est qu'un aspect particulier et secondaire de la sociologie.

Organiser pratiquement et logiquement un système d'impôts, cela suppose résolu tout le problème de l'Etat, puisque les sacrifices pécuniaires exigés sont destinés au fonctionnement des services publics, et qu'il s'agit de savoir dans quelle mesure les particuliers doivent collaborer à ce fonctionnement. Or la solution de ce problème vaste et complexe n'est jamais définitive. Ce qui fut hier la vérité, nous l'appelons erreur aujourd'hui. Il n'en saurait être autrement. Nous vivons toujours dans l'erreur ; c'est notre condition et notre lot. Tout ce que nous pouvons, par nos propres efforts, c'est de corriger peu à peu une erreur par le moyen d'une autre erreur. Ainsi nous essayons à chaque instant de mieux nous adapter à une perpétuelle médiocrité.

Ces considérations sont particulièrement vraies en régime démocratique, où nul organe ne se trouve chargé de fixer et de maintenir le principe sur lequel repose l'Etat. De tous les régimes, le démocratique est assurément celui qui fait à la raison la plus médiocre part, tout s'y trouvant soumis à l'incompréhensible loi

du nombre. Fondée sur l'opinion publique mouvante et versatile, la démocratie fait une effrayante consommation d'idées, de systèmes et d'individus. Il lui faut toujours du nouveau ; c'est son honneur et sa faiblesse. Son honneur parce qu'il est très beau de passer son temps à rechercher le bien et le juste, plutôt que l'utile, et de tendre ainsi constamment l'esprit public quitte à le fatiguer ou à l'obséder ; sa faiblesse parce que la volonté et l'intelligence humaine ne pouvant rien produire sans un long et patient effort et sans le précieux concours du temps, on peut craindre que la démocratie n'absorbe fatalement plus qu'elle ne crée et ne soit forcément un régime de décadence. Heureusement la démocratie n'est jamais intégrale.

Le droit financier français devait subir ces variations indispensables. Il le fit. Le droit est le miroir où viennent se refléter les pensées et les théories politiques.

Notre ancien système de contributions directes était la traduction juridique de la philosophie politique qui régnait au moment de la Révolution. Il était encore bien plus l'expression des réalités économiques et sociologiques de ce temps-là.

La législation révolutionnaire s'efforça de réaliser l'affranchissement de l'individu. Le citoyen fait son apparition dans notre régime politique. Il est armé du droit de vote ; il tient dans sa dépendance les gouvernants qui décident du principe et du chiffre des contributions. Sa propriété privée est garantie contre l'ar-

bitraire. Il est censé consentir tous les sacrifices qu'il fait à la collectivité. Il ne s'y résigne que si l'utilité publique en est clairement démontrée. Bien plus, il ne paie en réalité l'impôt que parce que lui-même, personnellement, reçoit un profit individuel, un avantage particulier de cette prestation. Il a d'abord pour lui un honneur : nul ne peut être exclu de l'honorable obligation de contribuer aux charges publiques ; d'autre part, l'impôt est le prix du service que l'Etat lui rend en défendant son existence et sa propriété. Il n'y a plus rien d'humiliant dans ce fait de se dessaisir d'une partie de ses biens sur l'ordre des gouvernants. L'impôt n'est plus un tribut. Le citoyen traite avec l'Etat d'égal à égal ; l'impôt résulte d'un véritable contrat, du contrat fiscal. La notion contractuelle de l'impôt était la plus forte expression de l'individualisme qui s'épanouit à l'orée de la Révolution. Elle avait été construite par les auteurs les plus en vogue à cette époque. Montesquieu l'avait formulée avec cette admirable netteté qui est le propre de son génie : « L'impôt est une portion que d'honnêtes citoyens donnent de leurs biens pour avoir la sûreté de l'autre partie. » Les hommes de la Constituante ne faisaient que transposer ces paroles quand ils disaient en 1789 : « L'impôt c'est le prix des avantages que la société procure. »

C'est une véritable doctrine fiscale qui s'est édifiée sur cette notion de l'impôt échangé ; elle servit d'ailleurs beaucoup plus à justifier après coup notre sys-

tème d'impôts, qu'elle n'en fut le principe initial. Ce dernier, avec la place prédominante qu'il accordait à la taxation de la propriété foncière d'une part, et aux impôts indirects renouvelés de l'Ancien Régime, d'autre part, était en réalité la résultante de nos besoins financiers, qui étaient urgents et contraignaient les théoriciens de l'idéal au silence. Il était aussi l'image de la distribution du pouvoir entre les classes sociales. La bourgeoisie, au pouvoir grâce au système censitaire, trouvait dans la doctrine de l'impôt échange la justification d'un appel de plus en plus large aux impôts de consommation. Par le moyen de ces derniers, particulièrement grâce aux droits de douane protecteurs de l'agriculture, elle reprenait d'une main, dans le prix élevé des produits agricoles ce qu'elle donnait de l'autre sous forme d'impôt foncier. La doctrine de l'impôt échange servit alors à voiler dans un certain sens cette situation acquise, en fournissant à notre système fiscal un principe très en faveur, et qui le dispensait en définitive d'être par ailleurs équitable. Mieux valait respecter l'indépendance de l'individu que de réaliser une égalité rigoureuse. Cette égalité dans la répartition des charges publiques, on la réalisait en apparence par l'idée de l'impôt prix du service rendu ; mais en réalité, elle n'était pas le principal souci ; la vérité c'est que l'Ancien Régime avait déjà tenté de la réaliser avec la taille, la capitation et les vingtièmes ; Vauban, dans sa « Disme Royale », en avait fait la théorie ; mais on

avait gardé un trop mauvais souvenir de l'arbitraire et de l'inquisition dont ces aspirations vers plus de justice avaient été la rançon. La doctrine de l'impôt échange, constituait un excellent abri pour les détenteurs de gros revenus, car elle était proprement une réaction ardente contre d'anciennes tentatives de pénétrer jusqu'au revenu. Elle symbolisait l'individualisme, certes, mais sous cette forme spéciale, la crainte de l'inquisition. C'était la théorie d'un sentiment individualiste bien français, bien particulier, l'horreur du « census », de cet instrument de gouvernement que connaissent déjà les Romains et dont Bodin vantait autrefois les bienfaits en ces termes : « Il n'y a que les trompeurs, les pipeurs, ceux qui abusent des autres qui ne veulent pas qu'on découvre leur jeu. Mais les gens de bien qui ne craignent pas la lumière prendront toujours plaisir qu'on connaisse leur état, leur qualité, leur façon de vivre. » Comme nous sommes loin de ces idées ; comme nous en étions loin surtout à la fin de l'Ancien Régime, avec le souvenir cuisant de la taille !

C'est pourquoi nos « quatre vieilles contributions directes » furent avant tout des impôts réels, basés sur les signes extérieurs et proportionnels. Ces trois caractères, réalité, signes extérieurs, proportionnalité, dépeignent exactement le mécanisme de notre ancien impôt direct.

Le mécanisme de l'impôt, c'est là toute la question fiscale. C'est le problème technique essentiel qu'il faut

résoudre. Quand on sait ce que l'on veut demander au contribuable, quand on veut qu'il le paie de telle ou telle façon, il reste à savoir comment l'on s'y prendra pour obtenir ce résultat. On est alors aux prises avec la réalité économique. C'est l'Etat pénétrant d'autorité dans cette vaste arène où se dispute la répartition des richesses, pour y prendre sa part en évitant de détruire les harmonies économiques.

Quand le fisc veut éviter avant tout l'ombre même d'arbitraire ou d'inquisition, il prend sa part directement sur les biens, sans entrer en contact avec les personnes, il ne s'attaque qu'aux richesses apparentes ; il sauve le principe de la justice en en prenant une part rigoureusement proportionnelle. L'objet de l'imposition, c'est alors de mettre la main sur une partie de la richesse de préférence la plus visible ; comme il faut calculer la contribution par rapport à une valeur économique déterminée, évaluée en monnaie, cette base de calcul, la base d'évaluation, c'est un bien matériel concret, visible : par exemple la maison, le champ, le loyer ; la base d'évaluation est alors quelque chose de variable, uniquement choisie à raison de sa commodité. C'était là au fond le mécanisme véritable, simple dans son principe, infiniment souple et divers dans ses applications multiples de notre ancien impôt direct : contribution foncière, contribution personnelle mobilière, impôt des portes et fenêtres, patente.

Mais au cours du dix-neuvième siècle, au fur et à

mésure que les classes les plus nombreuses, les moins fortunées, se sont élevées au pouvoir avec l'élargissement presque constant du droit de vote, les critiques ont jailli contre notre ancien système fiscal ; on s'est rendu compte peu à peu qu'il était foncièrement défavorable aux classes les moins riches, atteintes par les impôts indirects aussi et même plus lourdement que les classes possédantes : on s'est aperçu qu'il négligeait, du point de vue de la répartition individuelle, quantité de richesses concentrées dans des mains peu nombreuses. La crainte de l'inquisition ne pouvait plus suffire à justifier le régime existant ; cette crainte était un sentiment par trop bourgeois, par trop aristocratique.

En l'écartant, on touchait de nouveau au problème fondamental : la contribution proportionnée aux véritables capacités de chacun.

Mais cet axiome du droit naturel allait être interprété, traduit dans le langage nouveau que l'évolution économique et sociale avait créé.

Le problème de l'Etat, de la société, avait changé d'aspect sous l'influence de la poussée démocratique.

La vieille théorie individualiste du *Contrat Social* a fait place de nos jours à de nouvelles idées. L'Etat n'est plus considéré comme « le chien de garde de la société ¹ ». Son but n'est plus la sauvegarde des droits individuels.

1. SELIGMANN, *Essais sur l'Impôt*, Paris, 1914, t. II, p. 32.

Des doctrines nouvelles, le solidarisme, le socialisme ont grandi. Toutefois, on ne peut pas dire qu'elles se soient victorieusement imposées. Elles sont en réalité l'exagération d'une tendance qui, elle, n'est pas une doctrine, mais résulte d'un ensemble de faits très positifs et concrets. Les nécessités économiques qui ont provoqué l'essor de l'association, sévèrement condamnée par les hommes de 91, ont d'une façon plus générale encore, répandu dans les masses ce sentiment de l'interdépendance sociale, qui a modifié la conception de l'Etat. On ne considère plus l'individu dans ses rapports avec l'Etat comme un cocontractant, ou comme un associé, mais comme le bénéficiaire d'une organisation à laquelle il doit tout, et qui, n'existant d'ailleurs que pour lui, n'a cependant aucune dette particulière envers lui. L'Etat est un milieu de vie, qui se maintient grâce à la collaboration, à l'effort dévoué et sincère de tous. Payer l'impôt c'est alors accomplir un devoir social. Il ne s'agit plus de formuler les droits de chaque citoyen, mais bien de préciser l'étendue de son obligation. La mesure de cette obligation générale de contribuer aux charges publiques, c'est dans l'Etat comme dans la famille, la capacité que possède l'individu de contribuer à ces charges. Mais cet axiome de justice pure n'est pas simplement placé au premier plan ; il est en outre précisé. La conservation de tous, tel est le but de l'Etat ; il doit donc s'efforcer de ne demander à personne un sacrifice ruineux ; c'est alors

qu'apparaît plus exactement l'idée du revenu à la base de l'impôt.

C'est en effet une règle essentielle de l'économie domestique que personne, s'il veut subsister, ne doit dépenser plus qu'il n'a de revenu. L'objet de l'imposition, dans le nouveau mécanisme fiscal, c'est donc, non pas la richesse en général, mais celle que l'on peut prendre sans nuire à personne, à savoir celle qui constitue le revenu, et pour être plus sûr d'obtenir ce résultat, on prendra pour base d'évaluation précisément ce revenu individuel de chacun.

Qu'est-ce que le revenu ? Comment peut-il être utilisé comme base d'évaluation dans le mécanisme de l'impôt ?

§ II. — La conception économique du revenu.

Pour réaliser le moderne idéal de justice fiscale l'Etat ne doit pas puiser indistinctement dans la masse des richesses que les hommes se répartissent au cours d'une lutte économique ardente. Pour répondre à son but qui est avant tout d'être un milieu de vie, de subsistance, pour respecter d'abord le principe de la conservation individuelle il doit se soumettre à une règle, qui pour chaque homme est la loi inexorable de sa survivance économique. Cette règle, c'est la distinction des richesses en capital et revenu.

Les notions de capital et de revenu sont parmi les

plus obscures et les plus discutées de la science économique. Néanmoins nous n'hésitons pas à affirmer qu'elles ont d'une certaine manière un sens précis, et une valeur certaine. C'est qu'en effet, laissant de côté les problèmes les plus vastes de la science économique, et évitant de pénétrer dans les questions ardues soulevées par l'étude générale d'un système fiscal, nous entendons nous placer ici sur un terrain plus modeste, mais plus solide, et nous en tenir exclusivement au point de vue concret du mécanisme de l'impôt.

Lorsqu'on aborde en effet l'ensemble des phénomènes économiques, on est obligé de recourir à une notion du capital qui cesse d'avoir aucun lien avec l'idée de revenu. On est conduit à distinguer le capital technique du capital juridique. Mais pour le mécanisme de l'impôt sur le revenu, il n'est pas nécessaire de recourir à des notions qui ne sont utiles que pour l'exploration scientifique d'autres domaines.

On peut, tout en restant scientifique, éviter les complications. L'impôt sur le revenu repose à son point de départ sur une distinction des biens et sur une conception du capital qu'il n'est pas permis sans doute de conserver dans toutes les recherches économiques, mais qui est néanmoins très défendable en l'espèce, parce que le mécanisme de l'impôt ne dépasse pas le domaine où cette distinction a cours. L'impôt est organisé en vue des rapports entre l'Etat et les individus ; nous l'étudions uniquement de ce point de vue parti-

culier ; or c'est dans cette partie du domaine économique qu'on appelle l'économie domestique et qui seule nous intéresse.

Au point de vue de l'économie domestique, des patrimoines privés, cette distinction du capital et du revenu, qui a pris naissance d'ailleurs dans ce milieu, est une donnée précise et constante.

Il y a en effet dans cette distinction quelque chose de tout à fait fondamental : le capital, c'est ce qui dure, le revenu, c'est ce qui se renouvelle. Dans les patrimoines privés, au point de vue de l'individu, le capital c'est la partie durable du patrimoine. Le revenu c'est ce que l'on peut consommer sans s'appauvrir. Le capital ce peut être des biens très différents. C'est précisément pourquoi, lorsqu'on quitte l'économie domestique et le point de vue individuel, on est obligé de recourir à une notion du capital plus perfectionnée. En effet au point de vue du particulier, toute richesse quelconque peut jouer ce rôle de capital. Il est impossible de déterminer à l'avance ce qui peut être capital, de ce qui ne peut pas l'être. Ainsi comme la notion de capital est toute relative, il suffit, pour qu'un bien quelconque devienne un capital, qu'il soit considéré comme une richesse durable, à laquelle on ne doit pas toucher. C'est un acte de volonté unilatéral qui suffit à capitaliser ou à décapitaliser un objet. Ainsi compris le capital est une catégorie historique.

Il n'y a pas de distinction possible entre le capital et les autres formes de la valeur.

Cependant, même au point de vue patrimonial, il est possible de sortir de cette déconcertante relativité. Walras ne s'était pas soucié d'y échapper. Certains économistes, M. Gide notamment, essaient de recourir à cette idée que le capital s'oppose au revenu non pas par le simple critérium de la durée, mais grâce à cette idée que le revenu englobe exclusivement les biens qui doivent nous procurer satisfaction immédiate, D'autres, poussant cette distinction plus loin, parlent des biens satisfaisants et pré-satisfaisants¹. Ce n'est pas à nos yeux une précision suffisante. On reste toujours dans un monde par trop subjectif.

Il est possible de trouver mieux en creusant simplement cette notion de durée. Il faut bien remarquer que cette durée, ce n'est pas une qualité physique, mais une qualité psychologique. Le capital ne nous intéresse pas parce qu'il est durable physiquement, mais parce que sa valeur est durable. La distinction a donc une source exclusivement psychologique ; elle s'opère dans l'ordre des valeurs. Les biens considérés comme capital sont très inégalement durables physiquement ; ce qui est durable c'est leur valeur.

Leur valeur est durable par le fait de l'homme.

1. Ch. BODIN. « Contribution aux Théories du Capital et du Revenu ». *Rev. d'Economie Politique*, 1922.

L'homme prend soin de la reconstituer par une transformation d'une partie de son revenu au capital.

Il en résulte que, bien que cette distinction soit d'ordre psychologique, et purement individuelle, elle ne sera pas néanmoins entièrement subjective. Elle aura donc une valeur scientifique. Elle sera fixe par le fait même ; il sera possible d'édifier sur elle une construction solide.

Ce qui nous permet en effet d'échapper au reproche de subjectivisme absolu, c'est ce fait, que les conditions auxquelles les hommes sont obligés de se soumettre pour conserver ce qu'ils considèrent comme un capital, sont les mêmes pour tous dans un temps et dans un milieu donnés. Dans le même ordre d'activité, au sein d'un milieu économique dominé par des lois inéluctables, les mesures à prendre pour conserver le capital, partant la distinction du capital et du revenu, seront les mêmes pour tous, auront par le fait même une valeur objective. Les notions de capital et de revenu cessent donc d'être relatives ; ce sont véritablement des constantes.

Il y a un fait positif qui confirme cette assertion, c'est l'existence de la comptabilité. On a raison de dire : le capital et le revenu sont des catégories de la comptabilité. Mais la comptabilité, elle a ses lois ; les règles de la comptabilité sont des règles objectives. Elle sert, il est vrai, tout aussi bien à conserver son capital qu'à le gaspiller ; c'est une arme à deux tranchants. Mais

quand on l'utilise dans un but donné, quand on s'en sert précisément pour ne pas se ruiner, elle enseigne qu'il y a des règles à observer, variables suivant les cas, mais constantes dans des circonstances analogues.

Suivant la place qu'il occupe dans le milieu économique, chaque homme est assujéti à des règles fixes pour subsister, et la distinction du capital et du revenu devient pour lui une loi rigoureuse.

Il est possible, par conséquent, de préciser la notion de revenu en pénétrant dans les détails des faits économiques, et de déterminer à l'avance d'une manière satisfaisante au point de vue fiscal, la distinction proposée.

La répartition des biens s'opère entre les hommes au cours d'une lutte économique où les combattants se divisent en trois camps : il y a les travailleurs, les capitalistes, les entrepreneurs. Les travailleurs viennent au partage au titre du salaire, les capitalistes au titre de l'intérêt, les entrepreneurs au titre du profit. Du point de vue de l'économie domestique, si chaque individualité économique veut se conserver, elle doit suivant la distinction du capital et du revenu utiliser à ses satisfactions, affecter à sa consommation, employer comme revenu telle partie de son salaire, de son intérêt, ou de son profit suivant les cas. A cet effet, la part qui constitue le revenu sera plus ou moins grande, suivant qu'il s'agit d'un salaire indéfiniment assuré, ou éphémère, d'une rémunération consistant en

pourboires, ou en une participation aux bénéfices, etc. Suivant qu'il s'agit de l'intérêt d'un capital placé dans des conditions de sécurité, ou au contraire comportant des risques ; d'un profit plus ou moins aléatoire. Il y a des règles variables suivant les cas ; mais cette variabilité au fond, n'est qu'apparente, elle se ramène à une seule règle, absolue, précise, objective, celle que nous avons dégagée, dont les applications, il est vrai, sont infiniment diverses. Nous aurons l'occasion d'en constater et la diversité des applications, et la fixité de la règle au cours des divers chapitres de cet ouvrage, lorsqu'avec l'impôt nous parcourrons les divers aspects de l'activité économique.

Mais cette notion économique constante du revenu, elle n'a pu s'insérer dans le mécanisme de l'impôt. Là, elle s'est brisée ; elle a fait place à des définitions arbitrairement élaborées par le législateur, que la jurisprudence devra préciser : tout comme l'acte de commerce, en droit consulaire, la notion économique du revenu en recevant une forme juridique, a subi une véritable déformation, ou plutôt plusieurs déformations. Il y a plusieurs conceptions du revenu dans notre système d'impôt sur le revenu. Y en a-t-il une au moins qui coïncide avec la pure notion économique ? Ce n'est pas sûr. Il est fatal que le droit déforme la réalité ; c'est de sa nature, et c'est même pour la mieux saisir qu'il est obligé de lui faire violence car il doit lui donner ce que Hering appelle de la praticabilité.

§ III. — La notion de revenu comme base
d'évaluation dans l'impôt.

L'impôt est le procédé par lequel l'Etat intervient dans la répartition des richesses pour s'en faire attribuer une partie. La puissance publique intervient ici dans la lutte économique non pas comme un concurrent qui se bat à armes égales, mais comme un géant au milieu d'un peuple de pygmées, avec un pouvoir de contrainte irrésistible. Toutefois il ne faut pas s'illusionner sur cette toute-puissance étatique ; elle n'est pas si forte que cela ; elle est obligée de recourir à maints détours pour se faire obéir. De plus, c'est une force bienveillante, si elle n'est pas bienfaisante ; elle doit veiller à faire le moins de mal possible. Le mécanisme de l'impôt a précisément pour but de satisfaire à ces desiderata.

Voilà en quoi consiste ce mécanisme, représenté d'une manière schématique. L'impôt est avant tout un contact entre l'Etat et des individus ; nous l'avons dit, et on ne saurait trop insister sur ce point, c'est essentiellement un problème d'économie domestique que l'imposition soulève, à son origine. Il y a donc primitivement un rapport entre l'Etat et un sujet d'impôt ; le sujet d'impôt, c'est la personne juridique redevable de la contribution. Ce sujet d'impôt doit fournir un bien, une richesse, une valeur économique. C'est cette richesse qui est la source d'imposition. C'est à

raison de la détention de cette richesse, que le sujet est taxé ; on l'appelle aussi, l'objet de l'imposition. C'est de cela qu'il tire réellement ce qu'il faut pour acquitter l'impôt.

Mais pour calculer la quantité de cette richesse que l'individu est tenu de fournir, le fisc est obligé de prendre une base de calcul ; il procèdera à une évaluation, soit d'un objet, soit d'un fait, choisi en vertu de telle ou telle considération, d'après laquelle l'impôt sera calculé. Le procédé d'imposition, c'est le procédé de technique administrative employé pour fixer la base d'évaluation dans un cas concret.

On le voit, le point délicat dans le mécanisme de l'impôt, c'est la base d'évaluation. On l'appelle aussi l'assiette. Il importe avant tout de ne pas la confondre avec la richesse même qui servira à payer l'impôt. Cette richesse échappe absolument au pouvoir de l'Etat. Seule la base d'évaluation est au pouvoir de l'autorité financière. Cette dernière est absolument obligée de faire une évaluation, pour obtenir une prestation précise, fournie au moyen de la richesse qu'elle veut atteindre. D'ailleurs, il n'est pas du tout sûr que le contribuable paie avec ce qu'on désire atteindre. Il peut payer avec n'importe quoi, pourvu qu'il paie. Très souvent d'ailleurs, il paiera avec l'argent d'autrui, car dans cette lutte incessante que se livrent les individualités économiques, l'Etat n'a aucun moyen d'intervenir directement ; il n'en recueille jamais que les ré-

sultats ; il ne peut lui-même les provoquer, et au cours du combat, celui qui est plus fort que les autres peut se débarrasser sur autrui des charges que l'on veut faire retomber sur lui.

L'idée essentielle qui est à la base de l'impôt sur le revenu, c'est de prendre précisément pour base d'évaluation, l'objet même, la source même d'imposition, dans le souci très louable d'arriver ainsi au maximum de justice, en évitant le plus possible les hasards de la bataille, les surprises de la lutte économique.

Mais c'est une entreprise très audacieuse, et il est facile de se convaincre que c'est là un idéal qu'il est impossible d'atteindre jamais parfaitement, précisément parce qu'il n'est jamais au pouvoir d'aucune autorité financière d'atteindre exactement, dans la mesure même qu'elle désire la source d'imposition ; il y a là en quelque sorte un nouveau supplice de Tantale.

Dans l'impôt sur le revenu le législateur, et c'est là une préoccupation fort louable, veut que la source d'imposition, ce soit le revenu, et seulement le revenu. Nous avons vu quelle était la raison de cette préoccupation, comment elle se défendait par sa logique irréfutable. Pour atteindre le but désiré, le législateur choisit comme base d'évaluation, le revenu. En apparence, il ne saurait mieux faire. En réalité, on peut se demander s'il ne poursuit pas une chimère.

Qu'est-ce en effet que le revenu ? Que devient-il quand on en fait une base d'évaluation ?

Nous avons vu que le revenu est une richesse, un bien qui se renouvelle. C'est une valeur qu'on peut consommer, anéantir, parce qu'on la retrouve plus tard. Le revenu consiste non pas exactement en biens matériels, physiques ; c'est quelque chose de psychologique. C'est essentiellement une satisfaction. Les biens que nous produisons constitueront un revenu si nous les employons à la satisfaction de nos besoins. C'est ce fait de la satisfaction qui en fait des revenus. Dans la répartition des richesses, ce ne sont pas des revenus qui sont distribués. Ce sont des biens matériels. Ils deviennent des revenus aux yeux de chacun de nous par les satisfactions qu'ils nous procurent, après que nous avons décidé de ne pas les conserver. Cette satisfaction est très subjective, très individuelle, très inégale suivant chaque homme. Il est absolument impossible de se faire ainsi une conception objective du revenu au point de vue de l'égalité. Le point de vue de l'égalité domine la taxation. C'est l'idéal final recherché. On peut ainsi se rendre compte qu'il ne sera jamais atteint.

On peut se contenter de cette approximation de l'égalité qui consiste à envisager le revenu, sous l'aspect objectif qu'il a, au sein du principe que l'homme qui veut subsister doit conserver cette partie de son patrimoine, et en dépenser telle autre. Mais on ne peut d'ailleurs non plus en rester là, on est encore obligé de s'écarter encore davantage de la réalité.

La répartition des biens matériels se fait au moyen de la monnaie ; le salaire, l'intérêt, le profit sont payés en monnaie ; avec cette monnaie l'individu se procure les biens qui lui apporteront cette satisfaction qui constituent son revenu. Mais par l'effet d'une habitude invétérée, et d'une nécessité comptable irrésistible, on appelle revenu la somme d'argent qui sera consacrée aux satisfactions ; la notion de revenu est ainsi complètement objectivée, mais en s'écartant encore d'un degré de plus de la réalité.

Or c'est sous cette forme, d'une évaluation monétaire, que le législateur prend le revenu comme source d'imposition et comme base d'évaluation. Seulement le revenu est alors doublement déformé. D'abord il n'est plus considéré comme la satisfaction que l'homme recueille au sein de la répartition des biens matériels, mais comme la somme de biens matériels qu'il doit normalement affecter à ses satisfactions, étant donné sa situation économique. De plus, ce n'est même pas cette satisfaction elle-même évaluée en argent que l'on appelle arbitrairement revenu, mais le pouvoir de se procurer cette satisfaction. On ne cherche pas à savoir en effet si effectivement l'homme a consacré toute cette somme, ou moins que cette somme, à l'apaisement de ses désirs économiques, on suppose qu'il l'a consacrée tout entière en fait à cet usage. On dit que le fait de différer la satisfaction des désirs n'est

pas une raison suffisante de différer la taxation¹. On n'arrive donc ainsi qu'à une approximation. Et finalement, la base d'évaluation se dissocie d'avec la source d'imposition. C'était inévitable ; par ce fait seul qu'on applique le mécanisme de l'impôt, aussi simplifié que possible, aussi abstrait qu'on puisse le concevoir, à la réalité économique, il la déforme ; l'Etat ne peut éviter les lois de la répartition des richesses ; il est obligé d'user du procédé inéluctable de l'évaluation en monnaie et de s'en servir d'une manière objective. Il est obligé d'user d'un titre juridique, et de même que le créancier de l'intérêt, que le créancier du salaire, le créancier du profit, il n'arrive qu'à saisir un pouvoir de satisfaction, sans pouvoir atteindre cette satisfaction elle-même ; de sorte qu'en dernière analyse ce n'est pas le revenu que l'Etat obtient, qu'il détermine tout au moins ; parce qu'il procède à une évaluation monétaire, parce qu'il fait cette évaluation à l'aide de règles objectives, il ne constate pas un revenu, mais seulement la valeur monétaire d'un accroissement net de pouvoir économique entre deux points du temps. Puisqu'il appelle revenu la valeur déterminée en argent des biens matériels qu'un individu donné peut dissiper sans diminuer sa fortune, sa puissance économique, qu'on le veuille ou non, cela revient à retrancher de l'é-

1. Robert MURRAY HAIG, *in* « Columbia Income Tax Lectures », New-York, 1921. *La Notion de Revenu*.

valuation totale de la richesse détenue par un individu, ce qui s'y trouve en plus à telle date, et qui ne s'y trouvait pas avant telle autre date ; puisqu'avant tel jour, l'individu avait telle somme de biens, tout ce qu'il aura de plus à l'expiration de la période envisagée peut être retranché sans que soit violé le principe qu'il doit conserver sa puissance économique originaire. Mais cette définition fiscale du revenu qui est construite dans l'abstrait et l'hypothèse où le mécanisme de l'impôt vient s'adapter immédiatement à la réalité économique, n'en est pas moins fort loin de la définition économique.

Il est même impossible de ne pas chercher à la corriger. Mais les correctifs ne peuvent être que des procédés indirects, variables suivant les catégories d'espèces considérées¹.

Elle est d'autre part impraticable dans la réalisation positive d'un système d'impôt. Elle nécessiterait en effet pour être utilisée toujours comme base d'évaluation un procédé d'imposition, une technique administrative idéale, que l'on n'a encore jamais pu organiser.

Le législateur n'a d'ailleurs jamais cherché à serrer de près le problème. Sa conception du revenu a subi les influences déformatrices de ses préoccupations po-

1. Ils consistent à rendre l'impôt de plus en plus personnel. La notion fiscale de revenu est la conséquence directe de la réalité ou de la personnalité de l'impôt.

litiques. Ainsi, après la transposition initiale qui est inévitable, il s'opère ensuite d'autres transpositions secondaires, plus brutales encore, et qui conduisent à l'apparition variée de divers types de base d'évaluation communément dénommés revenus ; mais qui ne sont pas en réalité le revenu.

Quels sont les principaux facteurs qui occasionnent cette décomposition de la réalité économique ?

Il y a le facteur technique et le facteur politique.

Le facteur technique, c'est la troisième pièce essentielle du mécanisme de l'impôt : le procédé d'imposition ; après que le législateur a choisi la source d'impôt, qu'il a déterminé quel serait le fait ou l'objet qui servirait de base d'évaluation, il faut qu'il indique par quels moyens de technique administrative les agents du fisc procéderont dans chaque cas particulier, à la détermination de la dette d'impôt ; à l'égard du sujet de l'impôt. Le problème à résoudre ici est infiniment délicat. C'est une enquête qu'il faut organiser. Le titre juridique au moyen duquel la collectivité vient percevoir sa part de richesse dans la répartition ne consiste pas dans un contrat. Il n'y a pas eu d'acte juridique préalable qui ait déterminé à l'avance l'étendue de l'obligation pécuniaire assumée par un individu. Il n'y a que la loi, qui a posé des principes, des lignes générales, qu'il s'agit d'interpréter dans chaque cas particulier, et c'est seulement après une opération très compliquée de constatation qu'une dette d'impôt précise

et déterminée prendra naissance. Cette constatation doit aboutir à une perception. Cette perception est très gênante pour le contribuable, ce dernier fera tout probablement pour s'y dérober ; tous ses efforts porteront sur la base d'évaluation qu'il s'agira pour lui de dissimuler aux agents du fisc, et dont la connaissance importe avant tout à ces derniers.

D'un côté, il y a un arsenal de moyens d'information, de l'autre un objet à reconnaître, la base d'évaluation. Il ne suffira pas toujours de multiplier les sources de renseignements ; il faudra se résigner à rendre aussi plus saisissable, plus concrète, mieux perceptible la base d'évaluation. Cette dernière sera de moins en moins le revenu proprement dit. Elle deviendra de plus en plus quelque chose de différent.

Il y a d'abord un procédé de technique administrative très simplifié qui consiste à confondre en une seule opération les deux actes distincts de détermination de l'assiette et de perception de l'impôt. Contrairement à ce qu'enseigne M. le doyen Hauriou nous ne croyons pas que l'opération cesse ainsi d'être administrative, de comporter l'emploi de la puissance publique, ce qui justifierait la dévolution du contentieux auquel elle peut donner lieu aux tribunaux judiciaires. Elle n'en reste pas moins à nos yeux un usage des prérogatives administratives, un acte dit d'autorité, un procédé de contrainte ; elle est d'ailleurs parfois tout aussi compliquée que celle qui se décompose en deux

autres opérations différentes. Lorsque l'opération est ainsi unique, on a affaire à un impôt indirect. Ce qui distingue l'impôt indirect de l'impôt direct c'est que le premier est perçu à l'occasion d'un fait intermittent, tandis que le second porte sur des situations permanentes. Or le revenu, considéré comme la somme d'argent qui est susceptible d'être dépensée pour les satisfactions des désirs économiques, peut être recueilli par son titulaire à des époques fixes par tranches, par exemple au moyen de coupons détachés d'une action ou d'une obligation. Pourquoi s'évertuer à faire une évaluation annuelle de ce revenu ? Il paraît plus simple d'intervenir à l'occasion de cette perception, d'en prendre à ce moment une quote-part, qui sera recueillie en même temps que déterminée par l'apposition d'un timbre, ou par une retenue opérée par le payeur du coupon. On comprend qu'avec un tel système d'imposition la notion de revenu cesse d'être sérieusement prise en considération. Elle subit une profonde déformation que nous aurons l'occasion d'étudier de près au cours de cet ouvrage.

Ce procédé simplifié n'est pas toujours possible. Il est nécessaire dans la généralité des cas d'opérer une évaluation du revenu avant d'en pouvoir opérer la collecte, parce que les faits de perception de ce revenu par le contribuable sont hors de la portée du fisc. C'est le procédé de l'impôt direct qu'il faut alors utiliser.

La méthode employée pour déterminer l'assiette de

l'impôt est alors très variable. Néanmoins, comme il s'agit d'un débat entre deux personnes, le fisc et le contribuable, on peut la ramener à trois types. Ou bien c'est le fisc seul qui procède à l'opération de constatation ; c'est ce qu'on appelle le système de l'évaluation administrative ou directe, ou de la taxation d'office. Seulement dans ce cas, les moyens d'information sont forcément sacrifiés dans une certaine mesure, puisqu'on renonce à la meilleure de ces sources de renseignements, à savoir les déclarations du contribuable ; il est nécessaire alors de ramener à la portée de l'Administration l'objet qu'il lui faut connaître, la base d'évaluation ; on en fait alors le revenu normal. Ce revenu normal n'est pas en réalité cette richesse que normalement, s'il veut subsister, le contribuable peut dépenser sans risquer d'entamer sa fortune. Nous avons vu que ainsi compris ce revenu est en vérité très près de la réalité économique. Le revenu normal c'est bien autre chose. Comme l'Administration ne peut le déterminer qu'à l'aide des biens visibles et tangibles qu'elle constate aux mains du particulier, c'est en réalité la somme d'argent, ou la masse de biens évaluable en argent dont sont susceptibles de s'accroître normalement ces biens visibles et tangibles, que l'on appellera le revenu normal. Mais alors il faut bien en convenir, ce n'est plus de revenu qu'il s'agit, même plus si l'on veut de revenu normal, mais de productivité. Ainsi la base d'évaluation cesse d'être le revenu pour

devenir le produit ; c'est ce qui a lieu pour la contribution foncière dans notre système d'impôts à l'heure actuelle.

Le fisc et le contribuable peuvent en second lieu, avec la permission du législateur, renoncer à toute discussion, à toute enquête et faire une transaction. C'est le système de forfait. Dans ce cas, comme il faut bien une règle uniforme pour la détermination de ce forfait dans tous les cas où l'on peut y recourir, on utilise une donnée simple, un élément quelconque, visible toujours, et facile à connaître, dans la situation économique du particulier, ce sera ou bien son chiffre d'affaires, pour le commerçant, ou bien le prix de son fermage pour l'agriculteur, qui servira de base d'évaluation. Ici la base d'évaluation semble complètement sacrifiée ; ce n'est vraiment plus du revenu qu'il s'agit, à aucun degré. Pourtant la notion de revenu reparaît ; elle préside aux calculs des commissions qui sont chargées de déterminer les coefficients applicables au chiffre d'affaires, ou au prix du bail. Mais ce dont ces commissions se préoccupent au vrai, ce n'est pas tant du revenu que de la productivité, car elles ne font pas autre chose qu'une évaluation administrative analogue à celle pratiquée pour la contribution foncière. Il est vrai que c'est une évaluation faite en quelque sorte en série.

Enfin le fisc peut se voir doter du maximum de procédés d'information en étant autorisé à s'éclairer au-

près du contribuable lui-même, directement. C'est le système de la déclaration, qui doit d'ailleurs forcément être une déclaration contrôlée. Ici il semble que rien n'empêche de conserver intacte la notion de revenu comme base d'évaluation. Pourtant, il peut encore arriver qu'elle soit parfois fortement amendée si on demande au contribuable, non pas son revenu total, mais telle ou telle portion de ce revenu provenant de telle ou telle source ; si on emploie la procédure analytique de l'impôt cédulaire, il est fatal que ce revenu partiel cesse d'être un revenu véritable. Nous croyons que la notion économique du revenu ne supporte pas la forme analytique. Cela résulte suffisamment de l'étude que nous en avons faite. Pourtant, il y a une nécessité inéluctable à en faire l'analyse, à le décomposer, pour s'en faire une conception objective. Ce qui fait que le revenu n'est pas une simple conception subjective, c'est cette règle positive en vertu de laquelle pour tout homme se trouvant dans telle condition économique, il y a telle richesse qui doit être considérée comme durable, telle autre qui peut être dépensée. Or pour que cette règle puisse être formulée, il faut classer les hommes dans un certain nombre assez limité de catégories distinctes ; distinguer au moins les travailleurs, les capitalistes et les entrepreneurs ; et si le même homme exerce une profession complexe, se trouve être à la fois, travailleur, capitaliste et entrepreneur, il semble qu'il soit très légitime

de distinguer, au point de vue de la règle qui nous occupe, les biens qu'il recueille en trois parts différentes, auxquels des règles différentes viendront s'appliquer. Cela paraît logique sans doute. En réalité ce n'est pas aussi défendable qu'il semble au premier abord. Le travailleur qui est en même temps capitaliste n'organisera certainement pas en fait son budget, comme le travailleur qui n'est que travailleur ; l'un possède déjà ce que l'autre cherche à acquérir, et l'on ne peut dire que la part du revenu qui provient du travail, doive être soumise aux mêmes règles chez les deux individus considérés. C'est pourquoi on a raison de dire au point de vue de la technique fiscale que l'impôt analytique, l'impôt cédulaire, est un impôt réel ; c'est-à-dire un impôt qui porte sur les biens, sur la fortune considérée indépendamment de l'homme qui la détient. Il est vrai que notre système d'impôts cédulaires comporte des correctifs ; il nous faudra examiner dans quelle mesure ces correctifs viennent améliorer l'imparfaite notion du revenu qu'ils postulent.

C'est donc en définitive dans l'impôt global seul que la notion de revenu arrive à se maintenir comme base d'évaluation ; mais c'est alors qu'on voit apparaître immédiatement un de ces correctifs dont nous avons parlé. Le législateur s'est parfaitement rendu compte de la déformation initiale que le mécanisme de l'impôt faisait subir à la notion de revenu. Le taux progressif de l'impôt, la progressivité de la taxe, qui a

provoqué tant de discussion, a précisément pour but de tenter un rapprochement vers la réalité économique. L'évaluation en argent des biens matériels que le particulier est censé disposé à consacrer à la satisfaction de ses désirs économiques, n'est qu'un reflet lointain de la satisfaction véritable qu'il obtient, et qui constitue véritablement son revenu. Notamment, dans le cas où cette valeur monétaire est considérable, la satisfaction sous forme de puissance économique est beaucoup plus que proportionnelle à cette valeur même. La taxation progressive répond ici au souci de réaliser plus de justice. Mais ce correctif, on le sait, est fort brutal ; toutefois il est douteux qu'on trouve jamais mieux.

Tels sont les dégâts causés par le facteur technique dans la notion de revenu. Quant, au facteur politique, il n'intervient que d'une manière indirecte, dans le choix de tel procédé technique plutôt que de tel autre, dans tel cas particulier où la logique aurait voulu une autre solution. C'est un facteur fantasque, irrégulier, intermittent, que nous rencontrerons souvent au cours de cette étude, et dont nous parlerons à l'occasion. Il est impossible d'en donner à l'avance une impression d'ensemble.

De cet aperçu général il ressort que, dans notre nouveau système d'impôts directs, il y a plusieurs notions du revenu. Ce n'est peut-être pas très heureux au point de vue de la logique. La grande réforme que l'on a mis tant de temps à accomplir, à laquelle tant d'hommes éminents ont consacré leurs efforts, aboutit en vé-

rité à des résultats quelque peu déconcertants. On nous dira : c'est l'évolution, c'est le progrès, il faut attendre encore un peu, et bientôt ce sera parfait. D'ailleurs, pourquoi tant d'amour pour la logique ? Mais nous pouvons répondre : pourquoi tant d'amour pour la nouveauté ? Toute évolution n'est pas à favoriser. C'est faire preuve d'une certaine faiblesse de pensée, et d'un peu de vulgarité d'esprit, que de confondre le mouvement avec le progrès et d'accepter avec bonheur toute nouveauté et toute transformation. Quoiqu'il en soit nous avons un instrument fiscal, qu'il soit bon ou qu'il soit mauvais, au fond, peu importe, l'essentiel est qu'il nous rende des services ; pour cela soyons tout nous-mêmes, apprenons d'abord à le bien connaître, et même si possible à l'améliorer. Et ce qu'il importe le plus de bien comprendre dans le mécanisme nouveau que le législateur nous a donné, c'est non pas tant la notion de revenu, telle qu'il aurait fallu la comprendre, mais celle, ou plutôt celles que le législateur lui-même a entendu définir pour servir de base à la taxation.

A la suite des développements qui précèdent, cette étude systématique se divise normalement en trois parties :

1° La notion de revenu dans les impôts cédulaires sans déclaration ;

2° La notion de revenu dans les impôts cédulaires avec déclaration ;

3° La notion de revenu dans l'impôt global.

CHAPITRE PREMIER

La notion fiscale de revenu dans les impôts cédulaires sans déclaration.

**§ 1^{er} — Cédules relatives aux revenus des valeurs
et capitaux mobiliers et des créances.
Dépôts et cautionnements.**

SECTION PREMIÈRE. — *Observations Préliminaires.*

Le revenu que tout individu peut se procurer par le moyen d'un apport en capital fourni à une autre individualité économique, à condition qu'il s'agisse d'un capital mobilier, est l'objet d'imposition qui est visé à ces cédules. On s'est contenté en 1917 d'étendre le domaine d'application de l'impôt créé par la loi de 1872 ; ce dernier impôt ne frappait le revenu procuré par un apport en capital, que lorsque cet apport était fourni à une société ; on a généralisé la taxe au cas d'apport fourni à un particulier avec les modifications de mécanisme nécessaires.

Mais il n'en reste pas moins que l'on se trouve toujours en présence de l'ancien impôt sur le revenu des valeurs mobilières, simplement agrandi.

Or on peut se demander si le procédé de taxation que nous envisageons ici met véritablement en jeu la question de revenu

Est-ce que nous n'avons pas affaire à un impôt indirect ? Seule l'administration de l'enregistrement doit en connaître. Son contentieux appartient exclusivement aux tribunaux judiciaires.

Cependant, nous disons que l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières est un véritable impôt direct.

Sans doute, la distinction administrative française de l'impôt direct et de l'impôt indirect est uniquement fondée sur l'administration compétente pour appliquer la taxe.

Au contraire la réalité économique conduit à dire que : « L'impôt direct vise et atteint chez le contribuable ceux des éléments imposables qui ont un caractère durable, constant ou du moins continu, comme l'existence, la possession ou la profession. »

« Les impôts indirects au contraire portent non pas sur des qualités ou des possessions, mais sur des faits particuliers, sur des actes intermittents ¹. »

Or, dans le deuxième cas, il est impossible que le revenu constitue une base d'évaluation, car on ne peut dégager le revenu d'un particulier à l'aide de faits isolés, il faut de toute nécessité considérer son activité économique permanente.

Si l'administration à laquelle est réservé tout un do-

1. *L'Economiste Français*, 1^{er} septembre 1883.

maine de taxation, ne procède que par la voie de l'impôt indirect ainsi décrit, il n'est pas douteux que la taxe qu'elle percevra n'aura rien à faire avec la notion de revenu.

Or la distinction administrative française ne tient pas compte de la distinction économique.

La jurisprudence a reconnu cette réalité économique et consacré le caractère direct de l'impôt des valeurs mobilières, quoique son établissement et sa perception aient été confiés à l'administration de l'Enregistrement.

La Cour de Cassation¹ arguant de ce fait que cette taxe n'était pas perçue à l'occasion de l'analyse d'un acte ou d'une mutation sur un registre, bref à l'occasion d'un fait, mais portait sur une situation permanente, a décidé qu'elle était un véritable impôt direct ; en conséquence elle a refusé de lui appliquer les règles relatives aux impôts indirects concernant la restitution des droits indûment perçus, le calcul des droits, la prescription. Les exemptions accordées à certaines collectivités en matière d'enregistrement ne s'appliquent pas à cet impôt. Mais comme ce n'est pas une contribution directe, c'est-à-dire comme l'administration des contributions directes n'a pas à en connaître, les règles propres à cette administration ne s'appliquent pas non plus à cet impôt. Ainsi, au sujet de la prescription, cet impôt à l'origine était soumis à la prescrip-

1. WAHL. *Traité de Droit fiscal*, t. II, p. 165. Cour de Cassation. Chambre civile, 3 avril 1878. *Dalloz*, 78-1-178.

tion trentenaire du droit commun puisqu'il ne bénéficiait ni du régime propre aux contributions indirectes ni de celui des contributions directes¹ ; il a fallu que la loi de finances de 1893 (art. 21, al. 1) crée pour lui une prescription spéciale.

Les décisions de la Cour de Cassation étaient parfaitement logiques. La base d'évaluation, dans l'impôt des valeurs mobilières, est en effet une situation permanente ; c'est la base d'évaluation qui caractérise un impôt. Le fait qu'il soit perçu à l'occasion du paiement d'un coupon, qu'il soit récupéré par le fisc au moyen du stoppage à la source, ne change rien à sa nature véritable. A l'occasion de la perception, on considère quelque chose de permanent, un élément du patrimoine du contribuable ; la notion de revenu joue un rôle déterminant ; elle est la véritable base d'évaluation de la taxation.

Par suite de la nature économique du revenu visé, le fisc peut ici saisir une tranche du patrimoine du contribuable qui se trouve à sa portée entre les mains d'un tiers, sous forme d'action, d'obligation, de créance. Il peut en conséquence connaître une portion du revenu imposable sans entrer en contact direct avec le redevable. Quel est donc dans cet impôt la notion fiscale de revenu qui a été dégagée par la pratique et la jurisprudence ?

Nous examinerons ensuite en quoi cette notion s'é-

1. WAHL, *op. cit.*, t. II, p. 429.

carte de la réalité économique, ce qui nous permettra de nous rendre compte de la raison d'être et de la valeur de certaines dispositions législatives qui se présentent comme des correctifs de la notion fiscale.

SECTION II. — *La notion fiscale du revenu dans les cédules des revenus de capitaux mobiliers.*

Voici la notion synthétique que l'étude de la pratique et de la jurisprudence permet de construire :

Tout accroissement de la créance contre un tiers, à titre d'un apport en capital mobilier, acquis par le contribuable, évaluable en argent, entre deux points du temps.

Voici la démonstration de l'exactitude de cette notion :

1° La définition que nous avons énoncée tranche d'abord une question de *discrimination*. Le revenu est toujours un flux de satisfactions, mais ce qu'on doit considérer *a priori* comme revenu, varie suivant les conditions selon lesquelles on se le procure. Or ici, il s'agit d'un apport en capital. Ce capital doit être mobilier.

La loi et la jurisprudence s'inspirent de ce principe pour éliminer le revenu des associés dans une société en nom collectif, et la portion des sommes perçues par les gérants dans les sociétés en commandite simple, ou en commandite par actions, qui ne sont que la rémunération de leur travail.

Dans la société en nom collectif, il n'y a pas en effet un véritable apport en capital mobilier. « On laisse de côté les revenus produits par les sociétés en non collectif ou autres dans lesquelles le bénéfice réalisé n'est le plus souvent que le fruit du travail et de l'intelligence des associés, qui en outre engagent dans ces entreprises leur fortune entière, leur crédit et leur honneur ¹. » Dans cette sorte de société, le bénéficiaire du revenu assume une responsabilité illimitée, dans la société par actions, il n'a qu'une responsabilité limitée, il ne risque que la valeur de son prêt. Cela n'a pas une grande importance au point de vue du caractère définitif de la perception du revenu ; dans tous les cas, il y a un risque connu, en principe donc le revenu n'est jamais définitivement acquis, seulement cela présente un intérêt au point de vue de la discrimination, si l'on part de ce principe que le revenu acquis par le travail en collaboration ou non avec le capital, doit être assujéti à un régime différent du revenu acquis par le placement seulement d'un capital. En ce qui concerne l'idée d'accroissement, comme élément fondamental de la notion fiscale de revenu, il sera nécessaire de lui apporter d'importants amendements et d'adopter un mode particulier d'appréciation du dit accroissement quand il s'agira du revenu des entreprises industrielles et commerciales par exemple, ou des professions libérales.

1; Exposé des motifs du projet de loi du 9 décembre 1871.

Bref la notion fiscale de revenu dont il s'agit ici ne doit s'appliquer qu'au cas d'un titre de perception consistant dans un apport en capital.

C'est pourquoi on écarte de cette taxation non seulement les parts des associés en nom collectif, mais aussi les sommes distribuées aux gérants dans les sociétés en commandite simple et en commandite par actions pour la part qui représente non pas la rémunération de leurs apports en capital, mais la récompense de leur travail de direction. Depuis ses arrêts du 23 février 1909 et 13 avril 1910 la Cour de Cassation fait très équitablement cette distinction. La loi du 13 juillet 1911 n'a apporté aucune modification à cette jurisprudence puisqu'elle a eu soin de limiter la taxation des tantièmes ou des bénéfices statutaires aux sociétés dans lesquelles il y a un conseil d'administration.

Seulement la loi de 1872 n'a pas été très logique. Elle a refusé d'assimiler les sociétés civiles aux sociétés en nom collectif. Pourtant dans ces sociétés la situation des associés est la même. Lors de la discussion de la loi de 1875, M. Clément avait déposé un amendement¹ tendant à leur exemption : « La même exemption s'applique également aux sociétés civiles de personnes constituées conformément aux articles 1832 et suivants du Code civil ». Le rapporteur fait

1: SIREY. *Lois annotées*, 1876, p. 100, 2^e colonne, note 1.

remarquer que dans les sociétés civiles sont comprises les sociétés de mines ; « évidemment on ne peut pas avoir l'intention de les exempter ». Le ministre des Finances, Léon Say, invoqua les besoins du Trésor, et ce furent ces raisons, politiques, qui décidèrent finalement du sort des sociétés civiles.

D'autre part des exemptions constituant de véritables privilèges ont été accordées notamment aux prêteurs dans les sociétés en nom collectif, à toute part d'associé ou à tout emprunt des sociétés coopératives remplissant certaines conditions, des sociétés d'habitations à bon marché, etc... Des raisons politiques ou sociales ont ici déterminé les décisions du législateur.

Il en résulte que la taxe ne porte que sur le revenu des apports en capital dans les sociétés en commandite simple ou par actions, dans les sociétés anonymes, dans les associations et ceux également fournis à des particuliers ou à des personnes morales publiques sauf l'Etat français quand l'immunité de la rente n'a pas été expressément abrogée ;

2° La notion de revenu est alors dominée par l'idée d'accroissement de l'apport. C'est ce que nous allons démontrer.

Il faut distinguer la part sociale de l'intérêt. Dans la part sociale la rémunération n'est pas fixée à l'avance. Il sera par conséquent plus difficile de déterminer les droits du fise.

A) *La part sociale* n'existe que dans les sociétés.

Il y a des cas où cette part sociale n'est pas déterminée ou ne donne pas lieu à une distribution de revenu que le fisc puisse connaître aisément. C'est ce qui se passe pour les associations. On oppose ces dernières aux sociétés en ce qu'elles n'ont pas pour but de réaliser un gain. Cependant il peut arriver que leur patrimoine de quelque source qu'il provienne, s'accroisse ; elles sont alors soumises à ce qu'on appelle la taxe d'accroissement qui est calculée à forfait sur le pied de 5. % de la valeur brute des immeubles et des meubles possédés ou occupés par l'association. Cette disposition vise les congrégations (loi du 29 décembre 1894). Le taux de la taxe est de 10 % (loi du 25 juin 1920).

Restent les sociétés proprement dites.

a) Pour ces dernières, il y a dans leur *mécanisme financier* en général, des particularités qui expliquent le bien fondé de l'idée d'accroissement comme base de la notion fiscale de revenu.

D'abord on pourrait être tenté de découvrir une difficulté dans ce fait que l'apport constituant la part sociale est soumis aux aléas de l'entreprise, d'où il résulterait qu'aucun revenu ne pourrait être considéré comme définitivement acquis, aucun accroissement ne pourrait être équitablement jamais déterminé avant la liquidation de l'affaire.

On a même été jusqu'à dire qu'il ne devrait jamais être distribué de dividendes au cours de la vie d'une

société. Il faudrait pour cela attendre qu'elle se dissolve, pour savoir si elle est en gain ou en perte ; actuellement, c'est-à-dire, cette année, par exemple, on se croit en bénéfices et cependant des circonstances pourront se produire qui mettront des pertes à la charge de la société.

En pratique cette théorie ne tient pas debout parce que jamais une société ne trouverait d'actionnaires si l'on ne distribuait pas de bénéfices ; de là sont sorties toutes les lois sur les sociétés, qui existent au monde ; toutes ces lois tendent à reconnaître que l'on peut distribuer un bénéfice à la condition que le capital ne soit pas entamé et que la société puisse faire face à toutes ses exigences.

Ainsi voilà une première loi du mécanisme financier des sociétés qui peut faciliter la tâche du fisc. Le principe de la répartition annuelle des bénéfices se présente ainsi à nous comme une des pièces fondamentales sur lesquelles repose tout l'édifice des sociétés par actions. Le jurisconsulte autrichien Grunhüt n'a pas hésité à écrire que si l'actionnaire n'avait pas l'assurance de toucher chaque année les bénéfices alors existants, l'on pourrait rayer des codes cette forme d'association qu'est la société par actions¹.

1. GRUNHÜT. *Das Recht auf die Dividende und den Dividenden-coupon*. Zeitschrift für das privat und Öffentliche Recht der Gegenwart, 1874, p. 395.

Cité in AMIAUD : *Traité théorique et pratique des Comptes de réserves dans les Sociétés par Actions*. Paris, Sirey, 1920.

Voici une première condition qui se trouve réalisée par l'application de l'idée d'accroissement ; il sera possible d'isoler une période de temps afin de pouvoir procéder à cette opération de comparaison entre deux points du temps qui est l'essentiel du système.

Il faut trouver maintenant le point de comparaison. Il nous est fourni par une deuxième loi très importante du mécanisme financier des sociétés. C'est le principe de la fixité du capital social.

« Principe, qui, il faut bien le dire, n'est édicté nulle part dans nos lois, mais qui est né d'une pratique d'administrateurs soucieux d'assurer l'avenir de leurs sociétés¹, et qui, de simple usage administratif qu'il a commencé par être, a été transformé par la jurisprudence en une règle coutumière². »

Puisque l'on autorise les sociétés à répartir annuellement des bénéfices bien que le sort de l'entreprise reste encore soumis à tous les aléas possibles, il faut bien prendre des précautions pour que les créanciers de la société n'éprouvent néanmoins aucune crainte sur la solidité de leur gage, sur le patrimoine de leur débiteur. Ce gage, c'est la masse des apports des associés, c'est le capital social ; aucune distribution de bénéfices ne doit l'entamer. « On ne pourra donc considérer comme bénéfice que ce qui subsistera après avoir re-

1. Sur son origine, voyez LEHMANN : *Die geschichtliche Entwicklung des Aktiensrechts*. § 5 (AMIAUD, *op. cit.*, p. 5).

(2) AMIAUD, *op. cit.* p. 5.

tranché de l'actif, non seulement les valeurs nécessaires pour couvrir les engagements de la société envers les tiers, mais encore celles qui doivent à tout moment représenter le montant du capital social, capital que les actionnaires ont apporté à la société et qu'ils ne pourraient reprendre qu'au mépris de leurs engagements¹. »

b) Quelle application la jurisprudence et la pratique administrative font-elles de ces données générales ?

Il pourrait sembler tout à fait simple et conforme à la loi de considérer comme étant la base d'évaluation de l'impôt tout ce qui dans un bilan en fin d'exercice dépasse, dans l'actif, les sommes nécessaires pour couvrir : 1^o les engagements de la société vis-à-vis de tiers; 2^o le capital social.

En langage comptable on pourrait être tenté de voir là ce qu'on appelle le bénéfice net. Ne serions-nous pas par conséquent en présence d'une nouvelle notion, distincte de la notion de revenu ?

La loi de 1872 n'autorise pas une telle solution. C'est bien d'autre part de revenu qu'il s'agit.

La jurisprudence ne considère pas en effet *l'accroissement de l'actif social, mais au sein de l'actif social l'accroissement qui constitue le revenu taxable de chacun des titulaires d'une part sociale, en définitive l'ac-*

1. AMIAUD, *op. cit.*, p. 5.

*croissement individuel du patrimoine de chaque associée représenté dans l'actif social*¹.

On ne s'arrête donc pas à l'augmentation dont a bénéficié l'actif social. On recherche la part dans cet accroissement recueilli par chaque associé.

Par suite, il faut répondre à deux nouvelles questions : Quelles sont les sommes qui ont été effectivement distribuées aux actionnaires sur lesquelles ces derniers ont acquis un droit privatif ?

Et il faut encore se demander : A quel titre sont recueillies ces sommes, remboursement du capital, ou accroissement de ce capital distribué ?

Cependant, pour ce qui est de cette deuxième question, si l'on appliquait dans toute sa rigueur le principe de la fixité du capital social, on devrait considérer comme accroissement définitivement acquis par l'actionnaire toute somme distribuée. En effet les sociétés n'ont pas le droit en remboursant les apports avant la fin de l'entreprise de diminuer le gage de leur créancier. Toutefois la jurisprudence de la Cour de Cassation a admis de larges dérogations à ce principe. Elle autorise l'amortissement des actions, et à cette occasion elle accorde l'exemption de la taxe.

Il y a des Sociétés, les Compagnies de chemins de fer, les mines, par exemple, qui, à la fin de l'entre-

1. Cour de Cassation. Chambre civile 6 mars 1922. *Revue de Science et de législation financière*, 1923, p. 235 (2^e fascicule, avril-mai-juin).

prise, de la concession qu'elles exploitent, n'auront plus la propriété de leur actif social ; l'apport de leurs associés serait alors définitivement englouti si elles n'avaient pas le droit d'amortir, de rembourser en cours d'exercice ces apports.

C'est pourquoi la Cour suprême¹ a décidé que l'impôt n'était pas dû sur les distributions à titre d'amortissement des apports.

En sens inverse, l'impôt devient exigible sur le partage de l'actif social à la dissolution de la société qui constitue comme un deuxième remboursement de l'apport. Il ne s'agit pas ici évidemment d'un véritable remboursement, mais exactement d'un accroissement.

En sens inverse, l'impôt est dû sur les distributions qui se font sous la forme d'un accroissement du capital social, par la reconnaissance d'une créance de l'associé à titre d'apport plus élevée que celle à laquelle il pourrait prétendre à raison de ses versements effectifs.

Peu importe en tous cas la provenance des sommes distribuées, de l'amortissement distribué sous quelque forme que ce soit. Que ce soit par l'incorporation des réserves au capital social, ou par l'incorporation des primes d'émission des nouvelles actions lors d'une augmentation de capital social, ou bien encore par la réalisation avantageuse de telle partie de l'actif social.

Du moment qu'il y a un accroissement acquis par

1. SIREY, 1913, 1, 329.

l'associé, l'impôt est dû, soit que cet accroissement soit immédiatement réalisé, soit qu'il résulte d'une nouvelle distribution, à quelque titre que ce soit, lorsque le capital est amorti.

Cette règle jurisprudentielle importante constitue la consécration formelle de la notion d'accroissement.

D'autre part, c'est bien de l'accroissement du patrimoine individuel des associés qu'il s'agit, car la jurisprudence ne s'arrête pas à l'augmentation pure et simple de l'actif social. Elle ne tient compte que de la distribution ; c'est pourquoi les sociétés peuvent constituer des réserves très importantes, c'est pourquoi elles peuvent sous-estimer le compte immobilisations ou tout autre poste de l'actif social, et constituer ainsi des réserves occultes ; tôt ou tard le fisc saisira la matière imposable lorsque finalement elle passera dans le patrimoine des associés si aucun événement fâcheux ne survient.

Cette notion brutale de l'accroissement présente cette incontestable qualité d'être une notion claire, et par là elle se présente comme étant au point de vue juridique une notion parfaitement « praticable ». Elle s'oppose à d'autres notions que l'on aurait voulu introduire et qui sont obscures. On aurait voulu rechercher les éléments de renseignements sur les droits patrimoniaux des associés dans la société dans une distinction des différentes parties de l'actif social d'une société. On se serait alors préoccupé de la source de

distribution. On aurait voulu qu'une distinction soit faite entre la part de l'actif social consacré à l'observation du principe de la fixité du capital social. Ceci aurait été à proprement parler le capital. Puis, cette somme de biens compris dans l'actif social et qui n'est pas effectivement distribuée, dont la distribution est ajournée, et qui est constituée par les réserves légales, facultatives ou occultes, on l'aurait distinguée de ce capital, et considérée comme provenant de ce capital, comme un *fruit*, comme des bénéfices accumulés.

Partant de cette idée que le capital est fixe, le revenu quelque chose qui se renouvelle, on prétend que le capital social restant intact, immuable, tout ce qui s'y ajoute constitue un revenu, un fruit de ce capital.

On a voulu tirer de cette idée des conséquences importantes au point de vue fiscal.

Il faudrait lors d'une distribution se demander non pas seulement si elle est faite ou non à titre de remboursement d'un apport, mais aussi si elle provient de bénéfices ou de fruits du capital.

La Cour de Cassation a d'abord semblé vouloir suivre cette voie (Dalloz 1907, 1,353, note Binet ; Sirey 1913, 1,329, note Wahl). Cependant une évolution de jurisprudence en sens contraire semble vouloir se manifester (Ass. req., 21 janvier 1920)².

1. *Journal des Sociétés Civiles et Commerciales*, Paris, SIREY, année 1920, p. 213. Note de M. H. BOSVIEUX.

Il s'agissait ici d'une distribution consistant dans le rachat de parts bénéficiaires, au moyen des primes d'émission d'actions nouvelles qui venaient accroître le capital social. D'après la jurisprudence antérieure, il y avait lieu de se demander : 1° si la distribution avait uniquement pour but de rembourser aux titulaires de ces parts la valeur de leur apport. Si oui, ce remboursement, à titre de capital, ne constitue pas une distribution de bénéfices passibles de l'impôt. Si non, pour la part tout au moins dans les sommes distribuées qui dépasse la valeur initiale de l'apport, en principe, la distribution constitue un bénéfice pour le titulaire, seulement il faut se demander 2° si les sommes distribuées proviennent des bénéfices réalisés par la société.

Cette deuxième question, celle de l'origine des fonds distribués, l'arrêt du 21 janvier 1920 décide en somme qu'il n'y a plus lieu de la poser. La Cour se borne à dire que la prime étant perçue en sus de la valeur nominale de l'action *accroît le fonds social*, en sorte que sa distribution constitue bien une distribution de produits ou bénéfices. « C'est à proprement parler résoudre la question par la question ¹. »

Nous croyons avec M. Amiaud qu'il n'est pas besoin d'introduire dans la notion fiscale de revenu en notre matière, quelque chose de plus que l'idée d'accroissement.

1. M. H. BOSVIEUX, dans la note citée ci-dessus.

La notion de fruits appliquée à l'idée de revenu n'a qu'une valeur relative. Elle ne peut convenir que lorsqu'il s'agit de choses productrices dont les produits périodiques qu'elles engendrent se distinguent nettement, dont ils se séparent périodiquement par une opération spéciale, ex. : la pomme du pommier.

Lorsqu'on étend cette notion de fruits aux avantages pécuniaires que l'on retire d'une chose, on se heurte à une grave difficulté, c'est qu'ici l'opération de séparation n'est plus un fait matériel, naturel ou provoqué par la main de l'homme. On dit bien alors, les fruits ce seront les bénéfices, c'est-à-dire l'excédent annuel de l'actif social sur l'actif exigible et le capital social, mais alors sur quoi se fonder pour dire, avant toute distribution, qu'est ce qui est fruit et qu'est-ce qui ne l'est pas. Seule la volonté humaine va dire ce qui est fruit, c'est-à-dire bénéfice définitif, pour les actionnaires ; seule la décision prise quant à la distribution décrètera une distinction entre un capital et des fruits ou des bénéfices. Alors pourquoi se préoccuper de l'origine des fonds distribués du moment que le titre juridique de leur perception n'est pas le remboursement de l'apport en capital. On n'a qu'à considérer le fait brutal de la distribution ; ce fait ne diminue pas le droit de l'actionnaire sur son apport ; il crée un droit privatif supplémentaire à son profit sur l'actif social ; c'est un accroissement passible de l'impôt.

On reste ainsi dans la réalité économique où il n'exis-

te pas et il ne peut pas exister de valeurs nous apparaissant comme immuables et capables de réparer elles-mêmes les pertes qu'elles peuvent subir¹. Si l'on élimine ainsi l'idée de fruit, c'est-à-dire de source de provenance, on reste en présence de la notion d'accroissement, que l'on peut d'ailleurs assimiler si l'on veut à celle de bénéfice, mais à condition de bien comprendre cette dernière notion, c'est-à-dire en évitant d'y voir quelque chose d'analogue à un fruit. D'ailleurs en l'espèce cet accroissement ou ce bénéfice, il faut bien s'en souvenir, intéresse le fisc non pas dans la société mais chez l'actionnaire.

Pour le cas spécial des sociétés civiles au sujet desquelles, nous l'avons vu, la discrimination est en défaut, la jurisprudence² applique le même principe qu'aux sociétés par actions, seulement en pratique l'administration est très souvent obligée, à défaut de publication d'un bilan et d'une répartition annuelle, de recourir au forfait de 5 % du capital (ou de l'actif social) suivant qu'il y a ou qu'il n'y a pas un capital social, sauf si elle a eu connaissance d'une distribution effective.

b) Examinons maintenant en général cette question de *distribution*.

Les conséquences de cette notion d'accroissement

1. AMIAUD, *op cit.*, p. 322.

2. Cour de Cassation, 18 novembre 1878, SIREY, 79, 1, 229.

pure et simple, négligeant par sa nature même l'origine des sommes recueillies sont les suivantes :

Il y a lieu à la perception de l'impôt sur toute distribution qui ne diminue pas le titre en capital des associés.

Par conséquent toute somme recueillie en plus de cet apport en capital, même après la dissolution, pendant la liquidation (alors que la société ne fait plus de bénéfices) ou lors d'une fusion, est assujettie à l'impôt. De même la distribution de réserves, d'une *plus-value de l'actif social*.

Si la distribution a lieu au détriment du capital social (dividendes fictifs), en droit cette distribution ne diminue pas les titres en capital des associés, la taxe est donc exigible.

Il faudrait que l'associé reconnaisse du fait de la distribution la disparition d'une partie de son titre juridique à l'égard du capital social.

En définitive pour les parts sociales ce ne sont pas seulement les dividendes, mais toutes les allocations pouvant être considérées comme un produit, un accroissement du patrimoine de l'associé qui sont soumises à l'impôt.

On entend par produit toutes sommes enrichissant les actionnaires. Il n'est donc pas nécessaire que les produits soient distribués à titre de dividendes, c'est-à-dire, soient le revenu périodique d'un capital. (Dalloz,

87. 1,439, 3^e partie de l'arrêt, page 440, colonne 2)¹.

« Les bénéfices et produits que la loi de 1872 a voulu atteindre ne consistent pas seulement dans les fruits et revenus périodiques mais aussi dans l'augmentation même du patrimoine commun, du moment que la société fait volontairement passer dans le patrimoine personnel des associés l'excédent de valeur que le fonds social a obtenu. »

Il s'agissait de la distribution entre les associés en vue de l'obtention d'une concession, du bénéfice résultant de la cession des droits à la concession d'un canal (Panama). La société avait engagé 500,000 francs. Elle cueillait 7,000,000 de francs.

Cette distribution est un élément essentiel de la notion d'accroissement. Impossible en effet de constater une modification dans le patrimoine de l'associé, si rien ne sort du patrimoine de la société, si tout y reste soumis aux aléas de l'entreprise. Le fait d'un passage dans les mains de l'associé constitue pour ce dernier une acquisition définitive, ce qui autorise à affirmer qu'il y a eu véritablement augmentation ; la jurisprudence considère qu'il est nécessaire que l'associé ait acquis un véritable *droit privatif*. On entend le mot dis-

1. Dans le même sens : D. 84, 1, 421, Anzin-Valenciennes. D. 89, 1, 131, Compagnie des Dombes. (Bénéfice réalisé sur le prix de vente de ses lignes à la Compagnie P.-L.-M. (Les actionnaires avaient souscrit 12.500.000 francs, la Compagnie vend 30.000.000.)

tribution au sens large ; ce peut être soit une remise d'espèces, soit l'inscription d'un compte, soit un paiement effectué par la société pour le compte de l'actionnaire, par exemple le paiement de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières. Ce peut être la remise d'obligations. L'impôt sera dû sur la valeur en Bourse du titre remis au jour de la distribution. Toutefois, si lors du remboursement une prime est recueillie par le porteur de l'obligation, il y a une nouvelle distribution pour la part qui excède la somme primitivement taxée, et l'impôt est dû de nouveau sur cet excédent.

La Cour de Cassation n'a pas toujours appliqué nettement ce principe de la nécessité d'une distribution effective. Ainsi elle voit une distribution dans le fait de l'incorporation des réserves dans le capital social, constituant une augmentation de ce capital, et apportant aux associés une extension de leurs titres juridiques sur ce capital.

Arrêts des 3 avril 1911 et 24 juillet 1911².

Dans la transformation des réserves en capital, il y a une distribution des réserves aux actionnaires, passible de l'impôt. Cette solution est d'ailleurs la conséquence logique du système qui autorise l'amortissement du capital en cours d'exercice et prononce à cette occasion l'inexigibilité de la taxe. « Considérant que le capital social peut faire l'objet d'un remboursement

1. DALLOZ, 1912, 1, 489.

aux associés tout au moins dans leurs rapports avec la société, elle est en effet nécessairement amenée à considérer que toute reconstitution de ce capital constitue un profit pour les actionnaires¹. »

Pourtant cette solution est critiquable parce qu'elle ne tient pas un compte suffisant de la nécessité de la distribution effective.

Peut-on dire qu'il y a vraiment distribution, acquisition d'un droit privatif par l'actionnaire, partant un accroissement véritable de son patrimoine, alors que cet actionnaire ne recueille à l'égard de la société qu'un titre éventuel et très ajourné à un remboursement plus élevé de son apport ? Pourquoi ne pas attendre ce remboursement éloigné qui seul constituera une véritable distribution ?

« L'augmentation du capital social réalisé par la transformation des réserves en capital ne profite en définitive qu'aux créanciers de la société auxquels elle assure une garantie plus efficace de leurs droits ; elle laisse la situation des actionnaires inchangée². »

1. AMIAUD, *op. cit.*, p. 469, note 5.

2. AMIAUD, *op. cit.*, p. 469.

Voici quelques indications bibliographiques sur cette question très débattue de l'incorporation des réserves au capital social :

Revue pratique des Sociétés Civiles et Commerciales de Belgique, février 1922, PELSMACKER, professeur à l'Université de Gand, article p. 37.

Journal des Sociétés, année 1923, n° 45.210.

THALLER, *Annales de Droit Commercial* 1907, p. 77.

Cassation 6-3-1922¹.

« Vu l'article 1^{er} n° 1 de la loi du 29 juin 1872 ;

« Attendu que cet article a établi une taxe annuelle sur les « intérêts » dividendes, revenus et tous autres produits des actions de toute nature des sociétés, compagnies ou entreprises quelconques financières, industrielles, commerciales ou civiles » ; que cette disposition est générale et qu'elle comprend sans distinction d'origine toutes les sommes et valeurs qui, entrées dans la caisse sociale, sont distribuées aux actionnaires à un autre titre que celui du remboursement de leur apport ; qu'elle est donc applicable à l'augmentation

DOLBEAU, *Gazette des Sociétés*, 1920, p. 1 (*La Transformation des Réserves en Actions et la Doctrine*.)

CHARPENTIER, *Etude Juridique sur les Bilans*, p. 103. Thèse, Paris, 1906.

CORBIAU, *Des divers Modes d'Augmentation du Capital social dans les sociétés anonymes*.

Journal des Sociétés, 1921, p. 145, PERURON, « La Transformation des plus-values de l'actif en augmentation du capital social ».

Revue Pratique des Sociétés, 1908, p. 65.

HOUPIN, « Transformation des fonds de réserves en actions à titre d'augmentation de capital », *Journal des Sociétés*, 1901, p. 49. Id. *Journal des Sociétés*, 1908, p. 385. — HOUPIN et BOSVIEUX, *Traité des Sociétés*, n° 715. — DECUGIS, *Traité pratique des sociétés par actions*, p. 443.

ROUSSEAU, « Conversion des Réserves en actions par voie d'augmentation de capital », *Gazette des Sociétés*, 1918, p. 1.

BAILLY (ingénieur), *La Valorisation des réserves dans les sociétés par actions dans les sociétés métallurgiques*, 1 brochure, Nancy, 1916.

1. *Bulletin de la Cour de Cassation en matière civile*, mars 1922.

du patrimoine, dès l'instant que la société attribue aux actionnaires l'excédent de valeur dont le fonds social a bénéficié...

« Attendu que l'opération dont il s'agit a eu pour conséquence de faire immédiatement passer dans le patrimoine des actionnaires, sous les formes d'actions nouvelles dont ils avaient la libre disposition, une partie de l'excédent de valeur du fonds social ; que la remise de ces titres qui leur était attribuée proportionnellement aux actions anciennes, par eux possédées n'a été accompagnée d'aucun prélèvement sur leurs fonds personnels ; qu'elle constituait donc pour eux une distribution de produits soumise à la taxe qui, étant perçue dès ce moment ne devait plus être exigible lors de la liquidation de la société sur le remboursement de la valeur représentée par ces actions. »

B) Intérêts d'emprunts.

Ici, il faut distinguer suivant que le débiteur du capital prêté est un individu ou une collectivité.

a) *Collectivités.* — Les mêmes questions se posent pour les parts sociales : toutefois elles sont moins complexes car la somme que recueille le prêteur est déterminée à l'avance.

De toutes façons il faut qu'il y ait distribution, et que cette distribution ne constitue pas un remboursement du capital prêté.

Pour ce qui est de la distribution, pas de difficulté. Peu importe sous quelle forme elle a lieu.

Pour ce qui est de son caractère, la loi de 1872 fait une distinction suivant que la somme recueillie par le prêteur constitue un revenu périodique, un intérêt annuel ou un excédent du capital versé, une prime ou un lot. Il y a deux taxes différentes, un impôt sur le revenu dans le cas d'intérêt, un impôt sur la prime ou le lot dans le cas contraire. Seulement la taxe en réalité a dans les deux hypothèses le même caractère, car on considère que la prime, le lot n'est qu'un intérêt accumulé, un supplément d'intérêt convenu pour allécher les prêteurs, qui a la même nature que l'intérêt proprement dit. « Les primes et les lots ne représentent-ils pas des intérêts d'arrérages qui auraient été distribués sous ce titre, s'ils n'avaient été réservés comme un appât, pour être versés sous forme de capital, aux heureux titulaires qui seraient les privilégiés du sort ? Pourquoi les bénéficiaires de ces suppléments d'intérêts ou d'arrérages ne supporteraient-ils pas un supplément de taxe ? » (Rapport Bertould à l'Assemblée Nationale).

« Ces titres (les obligations) produisent généralement, outre l'intérêt proprement dit, des primes de remboursement ou des lots, qui ne sont autres que des intérêts réservés et distribués sous une autre forme. Une compagnie qui emprunte pourrait donner à ses prêteurs un intérêt plus élevé, si elle n'allouait ni prime ni lot. Cet intérêt serait soumis à la taxe de ... %, n'est-il pas juste, dès lors, que les primes et lots qui sont

substitués à ces intérêts soient assujettis à la même taxe ? » (Exposé des motifs de la loi de 1875.)

A la séance du 8 juin 1875, Léon Say, ministre des Finances, voulait que l'on calcule l'impôt sur les lots et primes d'après la différence entre le prix de remboursement et le cours de la Bourse. M. Mathieu Bodet répondit que le lot et la prime consistaient dans la différence entre la somme qui est prêtée et la somme qui est remboursée.

Toutefois, il eût été logique d'appliquer le même taux d'impôt aux intérêts et aux primes et lots. Cependant depuis la loi du 25 février 1901, article 20, les lots sont plus lourdement taxés. A l'heure actuelle (loi du 25 juin 1920) le taux est le suivant :

10 % pour les intérêts et les primes.

20 % pour les lots.

Il n'en reste pas moins vrai que la notion d'accroissement est encore nécessaire comme pour des parts sociales. On ne s'inquiète pas de savoir si la somme recueillie par le prêteur est un fruit périodique; on considère simplement le caractère qu'elle a d'être un excédent sur le capital prêté; on ne cherche pas à savoir si vu le fait de son importance elle est de nature à être considérée comme un capital nouveau pour le prêteur. Du moment qu'il y a accroissement du capital primitif, en définitive il y a revenu taxable.

b) *Individus*. — Les articles 38 à 43 de la loi du 31 juillet 1917 et 52 et 53 de la loi du 25 juin 1920 ont

généralisé la taxation des revenus des capitaux mobiliers restreinte par les lois de 1872 et 1914 aux placements dans des sociétés. Certaines formes de placements, certains capitaux mobiliers échappaient à l'emprise de l'Etat au point de vue de l'impôt sur le revenu. C'était d'abord tous les prêts faits à des particuliers,

Mais aussi c'était certaines formes de prêt qui ne rentraient pas dans les termes des lois antérieures. Ou plutôt certains modes de tirer un revenu de son capital qui n'étant pas considérés par la jurisprudence comme une opération d'emprunt ne tombaient pas sous le coup de l'ancien impôt sur le revenu même lorsque le capitaliste était à cette occasion en rapport avec une collectivité.

Pour ce dernier cas, disons-le tout de suite, peu importe que l'opération soit faite avec un particulier ou une société.

Ici la collectivité, quelle qu'elle soit, se trouve sur le même pied qu'un particulier ; elle n'a plus ici le privilège d'émettre des valeurs mobilières, des titres négociables, dont l'intérêt est perçu au moyen d'un coupon. Le mode d'établissement et de collecte de l'impôt sera donc identique qu'il s'agisse d'un particulier ou d'une société.

Dans tous les cas visés ici, l'imposition n'est pas organisée en considération de ce fait que l'on ne se trouve pas en présence d'une valeur mobilière, car dans l'impôt de 1872 l'emprunt qui ne consiste pas dans l'émis-

sion d'obligations est quand même assujetti à l'impôt du moment qu'il s'agit d'une société autre que la société en nom collectif¹.

La vérité est qu'on a dû créer un mécanisme spécial pour une catégorie de la matière imposable qu'il est particulièrement difficile d'atteindre.

Point n'est besoin d'insister sur les obstacles qui s'élèvent au sujet des emprunts contractés entre particuliers.

Pour les sociétés, les difficultés sont les mêmes dès qu'on s'écarte de la notion pure et simple d'emprunt adoptée par la loi de 1872. Les emprunts ordinaires des sociétés ressortent nettement de leurs bilans. Mais les autres opérations qui aboutissent au paiement d'un intérêt sont toujours constatées dans le compte engagements envers les tiers, du passif, sous le titre « Créditeurs divers », de sorte qu'il est impossible ici d'être renseigné par le bilan sur ce qui dans ce compte constitue des versements d'intérêts ou non.

Toutefois la jurisprudence dans l'application de la loi de 1872 s'était déjà crue autorisée à porter ses investigations sur ce point. De nombreux arrêts avaient dès avant la loi de 1917 élaboré une notion de l'emprunt conclu sous forme de dépôt qui, en matière de société,

1. Cassation, civ. 24 juillet 1883, S. 86, 1, 135.

D'ailleurs, pour ce qui est des parts sociales, elles sont, elles aussi taxées, même quand elles ne constituent pas des valeurs mobilières. On ne peut trouver qu'une décision en sens contraire. Seine, 6 juin 1874, S. 79, 1, 477.

enlève beaucoup d'intérêt à l'innovation du législateur.

Dans cette question de savoir ce qu'il faut entendre par revenu du capital mobilier sous forme d'emprunt, c'est encore la notion d'accroissement qui domine, mais avec cette idée, corollaire, du principe de discrimination, que cet accroissement doit être acquis par le titre juridique que procure le placement d'un capital.

C'est pourquoi la jurisprudence¹ se préoccupait de savoir si le dépôt avait le caractère d'un prêt, ce qu'elle décidait en considération des points suivants :

1° Le terme du remboursement. En général la jurisprudence exigeait, pour qu'il y ait prêt, qu'un terme de remboursement soit stipulé ;

2° L'importance des intérêts. La faiblesse des intérêts fait présumer le dépôt proprement dit (contrat fait dans l'intérêt du déposant, et non pas pour procurer des fonds au dépositaire).

Le législateur en 1917 a tranché la question et il a certainement aplani les obstacles que rencontrait la jurisprudence en décidant, article 38, que sont taxés « les dépôts de sommes d'argent, à vue ou à échéance fixe, quel que soit le dépositaire ou quelle que soit l'af-

¹ Seine, 21 juillet 1875. *Journal de l'Enregistrement* 19,927. Cassation, Chambre civile, 12 décembre 1877. SIREY, 1878-1-81. Le Mans, 23 mai 1885, *Journal de l'Enregistrement*, 22,523. Limoges, 31 mars 1905. *Répertoire périodique de l'Enregistrement de Garnier*, 11,087.

fection du dépôt » et quel que soit l'intérêt, pouvons-nous aussi ajouter ; il a d'autre part fait sortir cette matière imposable du régime réservé aux emprunts proprement dits des sociétés, en la soumettant au mécanisme nouveau (apposition d'un timbre sur la quittance d'intérêts) qu'il crée pour les rapports entre particuliers.

Ce qu'il nous faut donc examiner maintenant, c'est uniquement, au point de vue de la notion fiscale de revenu, la portée de la réforme de 1917.

Il y a deux questions qui se posent : lorsqu'on taxe toute perception d'un intérêt, est-ce que l'on est bien sûr de saisir toujours et partout un revenu ? Deuxièmement, cette première question étant tranchée, il reste à savoir si l'on calculera la taxe d'après l'intégralité de l'intérêt perçu, s'il est bien totalement un revenu.

Selon nous le législateur a répondu d'une façon précise à la première question :

Il a indiqué une série d'hypothèses. Il a posé un principe limitatif : § 1 de l'article 38 ; pas de taxation des opérations commerciales ne présentant pas le caractère juridique d'un prêt ; il a étendu la taxation à deux catégories d'opérations qui ne lui paraissaient pas rigoureusement rentrer dans la notion de prêt et qu'il a éprouvé le besoin de mentionner expressément : les dépôts et les cautionnements.

Or il nous semble qu'il ressort de cette manière

d'énoncer les dispositions fiscales, une consécration très nette par le législateur de la notion d'accroissement d'une somme d'argent entre les mains d'une personne, accroissement définitif, de quelque source qu'il provienne.

Du moment que la créance d'une somme pécuniaire s'accroît périodiquement d'une créance supplémentaire d'intérêts, de toute somme plus généralement qui ne vient pas en diminution du chiffre originaire de la dite créance, l'impôt est dû. Peu importe qu'il y ait ou non un prêt, un placement, que la créance provienne d'une vente, d'une condamnation judiciaire, etc. Le législateur a entendu frapper tout accroissement du capital mobilier qui n'est que la conséquence générale de cette loi que l'argent rapporte de l'argent.

C'est le corollaire de la loi de la productivité du capital. Le fait seul de priver un patrimoine privé d'une somme d'argent pendant un certain temps, pour quelque raison que ce soit engendre une responsabilité, fait naître à la charge de l'auteur de cette privation une obligation d'indemniser le particulier démuní pour la productivité de cette somme dont il n'a pu profiter.

Nous restons bien ici dans la pure notion d'accroissement d'un pouvoir économique, seulement que l'on s'éloigne par là de la notion économique de revenu, cela ne fait aucun doute ; c'est pourquoi, à l'égard de certains contribuables pour lesquels l'oubli de la réalité

économique aurait été par trop préjudiciable, le législateur a adopté un correctif : article 38 § 1^{er} à l'exclusion de toute opération commerciale ne présentant pas le caractère juridique d'un prêt. Toutefois, même pour les commerçants, l'opération même commerciale, du *dépôt* et celle du *cautionnement* donnent lieu à la perception de l'impôt.

De cette disposition de faveur édictée au profit des commerçants on a, lors des discussions qui se déroulèrent à la Chambre en 1908¹, proposé une justification : tout ce qui est lié à la vie industrielle et commerciale, tous ces mouvements qui se manifestent par des billets à ordre, des lettres de change, des lettres d'acceptation, des comptes courants, des avances en compte-courant, ne sont pas à proprement parler des placements de capitaux, mais des « mouvements de crédit ».

Nous ne croyons pas que cette justification soit parfaite. Le législateur, s'il avait entendu se restreindre au cas du placement de capitaux, aurait exonéré dans les mêmes conditions que les opérations commerciales, les opérations civiles qui ne sont pas des prêts d'argent à proprement parler. Il n'y a pas d'autre justification à l'exonération des commerçants que l'idée d'une faveur, d'ailleurs très équitable, accordée à des manieurs d'ar-

1. J. O. Chambre des Députés. Débats Parlementaires 1908, séance du 1^{er} juin 1908, p. 1084 et s.

gent que la taxe aurait très lourdement atteints parce que, peut-être, son principe même est défectueux.

Nous n'insisterons pas sur les difficultés que peut entraîner ce correctif. Qu'il nous suffise de citer l'exemple suivant¹ : Un cultivateur vend ses produits à un commerçant qui se propose de les revendre ; l'achat est commercial, mais la vente est civile, de même que la créance du prix. Les intérêts que produira éventuellement cette créance seront dès lors passibles de la taxe de l'article 38.

Pour ce qui est du billet à ordre et de la lettre de change, il faut qu'ils se relient à une opération commerciale préexistante. Un tailleur a acheté du drap, au lieu de le payer de suite, il signe un billet à ordre ; les intérêts échapperont à l'impôt. Mais c'est un fils de famille qui signe un billet à un usurier ; c'est un prêt pur et simple qui se trouve dissimulée sous l'apparence d'un effet de commerce, dans ce cas, les intérêts de ce prêt devront être atteints par l'article 38.

La mention portée sur le billet « valeur reçue en marchandise » constituera une présomption de la nature commerciale de l'opération, mais le fisc pourra vérifier s'il ne s'agit pas d'un simple prêt dissimulé.

Pour ce qui est des dépôts, le législateur a reconnu dès 1908 qu'ils n'avaient pas le caractère d'un véritable

1. D'après A. MERCIER et J. BALLOT, *Manuel du Contribuable*, Paris, 1921. Administration du Journal des Notaires et des Avocats, 6, rue de Mézières.

placement¹ ; ce sont plutôt des mesures conservatoires qu'une opération de fructification des capitaux. Seulement on a voulu éviter des fraudes possibles. Des objections très pressantes furent néanmoins présentées. « En soumettant les dépôts à l'impôt sur le revenu, la Chambre des Députés arrêtera leur expansion chez les banquiers et dans les sociétés de crédit, en même temps que le développement des liquidations par virements et par compensations². » Mais la Chambre a passé outre à ces objections car elle voulait taxer en principe tous les « revenus » du capital sans distinction³.

Toutefois à raison de l'exception mentionnée au § 1^{er} de l'article 38, les comptes en banque qui ne sont pas des dépôts proprement dits bénéficient de l'exonération de l'impôt sur les intérêts auxquels ils peuvent donner naissance. Tous les comptes qui ne seront ni des prêts ni des dépôts seront dans ce cas, par exemple le compte-courant. « C'est un contrat, disait M. Duménil⁴, par lequel deux personnes prévoyant avoir à faire entre elles une série d'opérations, stipuleront que les créances et les dettes réciproques à naître de ces

1. Rapport R. BENOULT, Chambre des Députés, *J.O.*, 1908. Documents Parlementaires n° 1053.

2. HARISTON, *L'impôt sur le revenu*, Paris, Alcan, 1910.

Dans le même sens : AYNARD, à la séance du 1^{er} juin 1908, *J.O.* p. 1095.

3. Rapport R. BENOULT, ci-dessus cit.

4. Rapport Chambre des Députés, *J. O.*, Documents Parlementaires, année 1917. Annexe n° 3044, p. 450.

opérations ne seront pas réglées séparément mais qu'elles figureront dans un compte unique où elles perdront leur individualité pour devenir des articles de crédit et de débit et pour se résoudre lors de la clôture du compte en un seul solde. »

Il faut la *réciprocité des remises*, pour que l'opération commerciale cesse d'avoir le caractère d'un prêt ; sinon, si dans le compte, il n'y a aucune remise de la part du banquier, c'est le caractère de dépôt qui prédomine et l'impôt devient exigible.

Il faut d'autre part que le compte-courant soit une opération commerciale : « Il y a deux sortes de comptes-courants, les comptes des particuliers, dépôts qui ne comportent pas d'opérations commerciales... les ar-rérages de ces comptes font partie des revenus du bénéficiaire, ils doivent donc être frappés ¹. »

Pour ce qui est des cautionnements la disposition fut adoptée sans débats et ne soulève d'ailleurs aucune difficulté étant donné l'esprit qui a présidé à l'élaboration de la cédule.

Dans tous les cas visés, c'est le montant brut des intérêts, c'est-à-dire l'intérêt stipulé sur le titre, sans aucune déduction des frais ou charges qui peuvent grever cet intérêt et en diminuer le montant. Par exemple, un créancier hypothécaire touche de son notaire,

1. M. DELIGNE, directeur général de l'enregistrement, commissaire du Gouvernement, au Sénat, séance du 31 juillet 1917. *J. O.*, Débats Parlementaires, p. 804.

qui en opère le recouvrement sur le débiteur, 500 fr. d'intérêts annuels, sur lesquels le notaire retient 25 fr. pour frais de recouvrement à 5 %. L'impôt sur le revenu sera dû sur le montant brut des intérêts (500 fr.), et non sur la somme nette encaissée (475 fr.). Dans le cas où le créancier, ayant dû poursuivre son débiteur, a exposé des frais de procédure, il ne pourra distraire ces frais des intérêts dus ; toutefois, déclare M. Dumesnil dans son rapport, « si la créance d'intérêt se trouve réduite par décision de justice, la taxe ne paraît devoir atteindre que le montant du revenu réel alloué en vertu du titre exécutoire délivré par le juge¹ ».

« Dans le cas où le débiteur se libérerait par annuités comprenant à la fois des intérêts et une portion du capital de la créance, comme le cas est fréquent en matière de spéculation immobilière, la fraction de l'annuité représentant les intérêts serait évidemment seule taxable². »

C'est encore une conséquence de la conception fiscale que le législateur s'est fait du revenu, que nous constatons ici. Tout accroissement du capital mobilier est frappé. Ainsi dans toute la matière des richesses mobilières, toutes les fois qu'il s'agit d'un pouvoir économique consistant dans la propriété d'une somme d'argent, tout accroissement de ce pouvoir économi-

1. *Journal Officiel*, Annexe n° 3255. Séance du 4 août 1917. Documents Parlementaires, Chambre, p. 886.

2. A. MERCIER et J. BALLOT, *op. cit.*, p. 28.

que, évaluable en argent, acquis par une individualité économique, est assujéti à la taxe.

Il nous reste à examiner quelle est la valeur économique de cette notion fiscale du revenu telle qu'elle ressort de l'analyse que nous avons faite.

3° *Cette notion fiscale coïncide non pas avec le revenu du capital mais avec la productivité du capital.*

Si l'on se place au point de vue de l'économie domestique individuelle, le flux de satisfaction, c'est-à-dire le revenu, que l'on peut se procurer par ce moyen de la détention d'une somme d'argent, ne coïncide pas avec l'intérêt qui n'est que l'évaluation en argent de la productivité de cette somme d'argent en tant que capital.

Dans les mêmes conditions et toutes choses égales d'ailleurs, le taux de l'intérêt varie avec ¹ :

1° *Le risque*, ou inversement *la chance de plus-value*. L'intérêt comprend alors, outre *le revenu*, une *prime d'assurance* ;

2° *La disponibilité* qui permet de profiter des occasions de placement plus avantageux ;

3° *La facilité de surveillance* qui dispense d'un certain travail consistant dans le contrôle exercé par le capitaliste.

L'intérêt varie d'autre part par l'effet de la situation

1. D'après COLSON. *Cours d'Economie Politique*, livre 1^{er} p. 275, 2^e édition, Paris, Alean.

générale du marché des capitaux : il y a une cause qui agit sur l'ensemble du marché : c'est l'abondance plus ou moins grande de l'épargne disponible eu égard aux besoins.

Enfin, ce fait que les prêts aient lieu moyennant un intérêt, que le fait seul d'une privation momentanée d'une somme d'argent entraîne pour son auteur à l'égard de celui qui la supporte une obligation d'indemnisation sous forme d'intérêt, s'explique par la loi de la productivité du capital.

Au contraire le revenu est déterminé par d'autres considérations. Le capitaliste ne consacre à ses satisfactions immédiates que l'accroissement de son capital qu'il considère comme pouvant être dépensé sans que son patrimoine en capital soit atteint. D'où il résulte que le revenu peut être d'autant plus réduit que l'intérêt est plus élevé, si le placement est fait dans des conditions particulièrement dangereuses. Or, en s'en tenant à la pure notion de l'accroissement telle que le révèlent les transactions juridiques, le législateur ne s'attaque évidemment jamais qu'à l'intérêt, et il passe outre au revenu.

C'est ce qu'il a lui-même senti, et c'est pourquoi, pour rentrer dans la logique d'une imposition qui doit s'équilibrer dans l'ensemble au moyen du principe que c'est le revenu qui doit servir de base d'évaluation à l'impôt, il a introduit dans la cédule que nous envi-

sageons, certains correctifs que nous allons examiner tout de suite.

SECTION III. — *Les Correctifs.*

1^o Article 39 de la loi du 31 juillet 1917 :

« Sont affranchis de l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers :

« 1^o Les revenus des sommes inscrites sur un livret de Caisse d'Epargne. »

La raison de cette disposition, c'est que les dépôts faits dans les Caisses d'Epargne ne sont pas des capitaux définitifs ; ce sont, en quelque sorte, des capitaux en formation. On a voulu aussi ménager la clientèle particulière des Caisses d'Epargne.

« 2^o Les intérêts des créances hypothécaires en représentation desquelles les Sociétés ou Compagnies sont autorisées à faire des versements. »

Les Sociétés de Crédit foncier font profession de colliger les capitaux qui veulent s'employer en prêts hypothécaires ; elles servent d'entremise entre les prêteurs et les emprunteurs ; le Crédit Foncier de France n'est qu'un intermédiaire ; afin d'éviter une double imposition, on a décidé d'exonérer de l'impôt les créances hypothécaires et de frapper seulement l'intérêt perçu par le Crédit Foncier sur ses emprunteurs.

Il y a encore dans l'article 42 la disposition suivante :

« Le propriétaire d'un immeuble affecté à la garantie d'une créance a le droit de demander un dégrèvement... »

En effet, l'immeuble supporte déjà l'impôt foncier sur sa valeur locative. Si l'on faisait payer au créancier hypothécaire l'impôt sur le revenu de sa créance, et si on faisait payer d'autre part au débiteur l'impôt sur le revenu intégral de son immeuble, il y aurait double imposition. Dans la mesure où le débiteur sert un intérêt à son créancier, cet intérêt est pris sur le revenu de l'immeuble et le diminue d'autant.

L'article 42 permet d'obtenir un dégrèvement de l'impôt foncier sur l'immeuble jusqu'à concurrence de la fraction de cet impôt frappant un revenu égal aux intérêts de la créance hypothécaire.

Ainsi est évité un double emploi de l'impôt résultant de son caractère réel aussi bien à la cédule des revenus fonciers qu'à celle des revenus mobiliers. Avec les cédules qui ont un caractère réel moins prononcé, ces interactions sont évitées car le fait de considérer les recettes encaissées réellement par le contribuable en personne, et non plus l'accroissement objectif de ses biens permet d'éliminer directement dans chaque espèce les doubles impositions.

§ II. — La contribution foncière des propriétés bâties et non bâties.

SECTION PREMIÈRE. — *Observations préliminaires.*

Il s'agit ici de deux cédules distinctes incorporées dans notre système d'impôts sur le revenu par la loi du 31 juillet 1917.

Il y a deux cédules distinctes parce qu'à raison des circonstances historiques, on a été obligé en France, en 1890 de séparer le sort de la propriété bâtie de celui de la propriété non bâtie, afin de perfectionner le mode de taxation de cette richesse.

Il est inutile de rappeler ici les événements historiques qui concernent notre impôt foncier. Ils n'intéressent que les procédés administratifs de détermination de la base d'évaluation de l'impôt. Seule la question de savoir quelle est exactement la nature de cette base d'évaluation doit nous arrêter.

A ce point de vue, il n'est pas nécessaire de faire une étude distincte des deux cédules.

En effet, depuis la loi du 29 mars 1914 et celle du 31 juillet 1917, toute différence a cessé entre les conceptions que l'on se fait au point de vue fiscal du revenu de la propriété bâtie et de celui de la propriété non bâtie.

On n'est pas en présence de deux impôts distincts, l'un portant sur l'agriculture, l'autre sur la propriété

urbaine, mais d'un impôt de même nature, portant sur la même sorte de source de richesse dans les deux cas.

De plus, les causes qui agissent pour déterminer ici la notion fiscale de revenu sont les mêmes.

On est, en effet, toujours en présence de biens visibles et tangibles ; la méthode employée pour déterminer l'assiette de l'impôt s'est trouvée, en conséquence, tout naturellement être celle de l'évaluation administrative directe, ou taxation d'office. Or, il est impossible, en adoptant cette méthode d'évaluation de ne pas recourir en définitive à une sorte de forfait.

Ce ne sera jamais le revenu réel du contribuable qui sera envisagé, mais une somme annuelle fixée forfaitairement à l'aide d'idées directrices découlant de la notion que l'on se fait de la matière imposable.

Nous rentrons ainsi, de même qu'avec la cédule des bénéfices de l'exploitation agricole, et celle des bénéfices industriels et commerciaux, pour autant qu'elle utilise la taxation d'après le chiffre d'affaires, dans une catégorie d'impôts où la notion fiscale de revenu est déterminée par son caractère plus ou moins forfaitaire¹.

1. On pourrait être tenté de douter du caractère forfaitaire de la Contribution foncière. N'y a-t-il pas une évaluation administrative qui a pour but de rechercher le revenu véritable ? Mais il faut remarquer que cette évaluation administrative est faite de même que la détermination des coefficients applicables au chiffre d'affaires des commerçants, d'une ma-

L'adoption du forfait n'a pas pour conséquence d'éloigner le fisc totalement de la notion de revenu. Il en résulte simplement qu'il se fera une idée *a priori*, une conception objective de ce revenu, mais il reste encore à se demander qu'est-ce que c'est exactement à cette occasion qu'il entend par le « *revenu* ».

SECTION II. — *La Notion fiscale de revenu dans la contribution foncière.*

Le revenu taxable dans la contribution foncière c'est la somme qui reste chaque année au contribuable après qu'il a déduit de la *valeur locative* de sa propriété une certaine part représentant les frais de conservation de sa chose.

Une première constatation s'impose, c'est que cette définition est logique et, à première vue, et, sauf plus ample informé, elle semble coïncider avec la notion économique que nous avons indiquée dans notre introduction.

Cette définition s'oppose à celle que nous avons dégagée à propos de l'impôt sur les valeurs mobilières. Au lieu de considérer quel a été en fait l'accroissement

nière globale et non pas individuellement pour chaque propriété et que de plus cette évaluation est fixe pendant une certaine période. On applique donc au contribuable un chiffre d'assiette qui est constant malgré les variations annuelles et la consistance réelle de son revenu, et c'est bien là la caractéristique du forfait.

d'un pouvoir économique détenu par une individualité économique, le législateur semble avoir voulu s'arrêter uniquement à la somme évaluée en argent des services que tel pouvoir économique est *susceptible* de rendre au cours d'une certaine période. Mais avant de soumettre la notion proposée à une analyse critique plus approfondie, nous devons démontrer que c'est bien celle-là qui est en fait consacrée dans la taxation envisagée.

1° Elle *se trouve vérifiée* d'abord quand il s'agit de trancher la question de discrimination : « On doit entendre par revenu net le prix de loyer que le propriétaire tire de ses immeubles lorsqu'il les afferme — ou les loue¹ — ou s'il les exploite lui-même — ou les habite — celui qu'il pourrait en tirer en cas de location. Le revenu net à déterminer n'est donc autre chose que la valeur locative réelle des propriétés non-bâties — ou bâties. Cette valeur locative est déduite directement du prix des baux et des déclarations de locations verbales en cours, pour les propriétés qui sont louées ; elle est calculée à l'aide d'un tarif établi par nature de culture, lorsque les immeubles sont exploités par leur propriétaire (ce qui exprime le caractère forfaitaire du procédé de détermination de l'assiette). Elle ne doit donc pas être confondue (pour ce qui est de la discrimination à propos de la propriété non bâtie)

1. On doit dire en effet la même chose des propriétés bâties.

avec le produit net de la terre, lequel comprend, en outre du prix du fermage ou de la valeur locative, les revenus provenant tant du travail manuel ou de direction de l'exploitant, que de la mise en œuvre du capital représenté par ses instruments aratoires, les machines agricoles, le bétail, les semences, les engrais, etc... les revenus, désignés communément sous le nom de revenus de l'exploitation agricole, ne doivent pas entrer en ligne de compte dans l'évaluation¹. »

Il n'y a donc pas à distinguer l'impôt sur la propriété bâtie de l'impôt sur la propriété non bâtie. Les deux impôts ne concernent que le revenu d'un propriétaire. Certains termes de la loi de frimaire An VII : « le revenu net imposable de la terre, c'est ce qui reste au propriétaire, déduction faite sur le produit brut, des frais de culture, semence, récolte et entretien » ont pu conduire à penser que l'impôt des propriétés non bâties portait à la fois sur le revenu du propriétaire et les profits du cultivateur.

Cette interprétation est inexacte. Il suffit pour s'en convaincre, de se reporter aux rapports du Comité d'imposition de l'Assemblée Constituante. L'extrait suivant de l'instruction sur la contribution foncière par l'Assemblée Nationale (1790) le fera ressortir : « Les frais de culture comprennent les bénéfices du cultiva-

1. Instruction de la Direction générale des Contributions directes du 31 décembre 1908.

teur ; le revenu net est la somme que recueille annuellement le propriétaire qui ne fournit ni bestiaux, ni instruments aratoires, ni semences... »

Peu importe le fait que les évaluations administratives ne correspondent pas à l'heure actuelle à la réalité des faits, il n'en reste pas moins qu'elles sont conduites à la lumière de ces principes.

C'est pourquoi, en présence de tel immeuble bâti ou non bâti l'administration se préoccupe uniquement du point de savoir quel loyer annuel on peut en tirer. Pour chaque immeuble, quel qu'il soit, l'évaluation est faite au moyen des baux, ou par comparaison avec les baux d'immeubles analogues, ou par l'application d'un taux d'intérêt approprié à sa valeur vénale ; ou bien encore, ce qui revient toujours au même, d'après un tarif d'évaluation, dressé en considération de treize natures de cultures, de classement des terres dans chacune de ces natures et de l'évaluation de la valeur locative supposée de chaque nature suivant les baux, ou l'application d'un taux d'intérêt à la valeur vénale de l'immeuble.

Pour ce qui est de certains immeubles d'un caractère spécial, c'est toujours le même principe qui s'applique. Pour les propriétés bâties consistant par exemple en dépendances des chemins de fer, en établissements industriels comprenant un outillage fixe, en bains, bacs et bateaux de blanchisserie, terrains affectés à l'installation de panneaux-réclame, on procède

par l'application d'un taux d'intérêt approprié à la valeur vénale du bien considéré. Cependant ici, il convient de remarquer que le procédé forfaitaire adopté en général dans la taxation conduit à s'écarter d'une manière particulièrement marquée de la valeur locative réelle, du revenu effectif, parce que les services que le capital immobilier rend dans l'espèce n'ont aucun rapport avec la location d'une maison d'habitation. Leur appliquer la même règle est assez illogique. D'ailleurs, pour la propriété forestière, l'Administration (instruction du 31 décembre 1908) a franchement renoncé au procédé du forfait, mais a décidé de rechercher le *produit réel* qui est celui des coupes. On commence par déterminer le rendement brut de l'ensemble des coupes annuelles, en divisant le produit par l'âge des bois composant la coupe ; du produit brut ainsi obtenu on déduit les frais d'entretien, de gestion, de garde et de repeuplement. Si dans les frais de gestion on comprend les frais de coupe eux-mêmes on obtient en réalité la valeur locative, de même que dans toute exploitation agricole dont on déduit tout ce qui ne représente pas le bénéfice de l'exploitant.

La notion de revenu net est enfin vérifiée dans ce fait que le fisc doit déduire de la valeur locative un pourcentage de 20 % pour les immeubles non bâtis, 25 % (locaux d'habitation), et 40 % (établissements industriels) pour les immeubles bâtis. Ce pourcentage représente « les frais d'entretien et d'amortissement des

bâtiments ruraux (immeubles non bâtis), les risques de non location et de non paiement des loyers¹ ». « Les frais d'entretien, d'amortissements et de réparations pour les immeubles bâtis². »

2° Cette notion fiscale du revenu réalise, avons-nous dit, abstraction faite du défaut inhérent à son caractère forfaitaire, une approximation en somme exacte du revenu économique, puisqu'elle s'attache à tenir compte de cette distinction psychologique du capital et du revenu que nous avons commentée plus haut.

Il est certain que cette notion ne comprend pas précisément, pour ce qui est de la terre, la rente du sol. Pour cela, il eût fallu que l'impôt portât sur tout accroissement de la valeur évaluée en monnaie du fonds de la terre ; or, à l'inverse de ce qui se passe pour les valeurs mobilières, le fisc ne recherche pas cet accroissement. En effet, la rente du sol, c'est exactement le gain qui survient à un propriétaire du fait des circonstances économiques, et qui consiste dans l'augmentation de valeur de son fonds. Le fisc ne part pas d'une valeur déterminée à telle époque, pour taxer toute augmentation de cette valeur ; il procède au contraire en s'appuyant sur la considération d'un certain rapport entre le capital foncier et son revenu. La conséquence est

1. M. RENOULT dans son rapport du 13 juin 1907 (Annexe n° 1053). *J. O.* du 2 juillet 1907, p. 513.

2. Conseil d'Etat, 16 décembre 1893. *Rec. Lebon*, p. 848.

que le revenu du capital immobilier n'est pas envisagé sous le même angle dans l'imposition que le revenu du capital mobilier. Dans les relations d'affaires, on évalue un capital mobilier par le revenu qu'il rapporte; on devrait évaluer de la même manière un capital immobilier, mais, induit en erreur par l'idée de rente de la terre, on s'arrête à la qualité de la terre, et on évalue d'après la qualité au lieu d'évaluer par la quantité de valeur que cette terre représente ; on serait alors conduit à ne plus faire de distinction entre l'intérêt du capital, et ce que l'on appelle à tort la *rente* de la terre, qui n'est pourtant qu'un intérêt d'un capital ayant pris une autre forme. Le fisc est plus logique pour le capital immobilier ; il ne considère que la quantité de terre, par rapport à la quantité de revenu en argent qu'on en recueille ; ainsi pour la terre il reste attaché à la notion d'intérêt pour en tirer la notion de revenu. Mais pour le capital mobilier, il raisonne moins juste, et ne tient pas compte en somme de la distinction du capital et du revenu, c'est pourquoi il n'aboutit pas à baser la taxation sur le revenu véritable.

Seulement, en vérité, si l'imposition du revenu immobilier se permet d'être aussi logique c'est que son caractère forfaitaire la met à l'abri des surprises. Ce caractère forfaitaire a nécessité l'adoption de certains correctifs qui sont dictés par le souci d'atténuer les inconvénients inhérents à la fixité des évaluations administratives.

SECTION III. — *Correctifs.*

Citons la révision exceptionnelle justifiée par une dépréciation générale des propriétés bâties (article 8 de la loi du 8 avril 1890) ou par la destruction des immeubles ou leur conversion en bâtiments ruraux. La limitation de l'ensemble des impôts fonciers à 30 % du revenu net, stipulée par la loi du 25 juin 1920 à raison de la superposition des impositions locales aux impositions de l'Etat, a été suspendue dans son application par la loi du 16 juillet 1921 (art. 13) ; cette suspension n'était nullement justifiée; ce sont les revenus locatifs de 1911 que l'Administration doit prendre pour base légale de l'impôt, jusqu'à nouvelle révision, or ils sont notablement inférieurs à ceux de 1921, et une taxation de 30 % des revenus de 1911 n'atteint même pas en fait 10 % des revenus actuels¹. Quoiqu'il en soit, c'est un correctif qui n'intéresse pas la notion fiscale du revenu, nous ne nous y arrêterons donc pas.

Pour ce qui est de l'exemption des petites cotes foncières, réservée à la propriété non bâtie, elle est subordonnée à cette condition que le propriétaire exploite lui-même. C'est donc que le législateur a été inspiré par l'idée de favoriser les petits agriculteurs ; c'est un correctif à tendance sociale, puisqu'elle n'est même

1. Voir à ce sujet : P. THOMAS. Rapport au Conseil Municipal de Toulouse sur la limitation de la contribution foncière. Toulouse. H. Cléder, 1921.

pas justifiée du point de vue fiscal par le principe de la discrimination, le revenu foncier du propriétaire exploitant taxé à l'impôt des propriétés non bâties est calculé en déduisant de ses bénéfices tout ce qui ne peut être attribué à son travail.

§ III. — Bénéfices de l'exploitation agricole.

SECTION PREMIÈRE. — *Observations préliminaires.*

Il ne faudrait pas tout d'abord se laisser abuser par le mot de bénéfices. Il y a une distinction à faire entre le revenu et le bénéfice.

Le revenu, c'est, avons-nous dit, la valeur des services réels qui sont assurés par le capital. C'est en cela qu'on peut dire qu'il est un flux de satisfactions. C'est ce qu'envisage le fisc dans l'impôt foncier.

Le bénéfice, au contraire, comprend non seulement la valeur des services du capital, mais l'augmentation de valeur de ce capital.

Ainsi une maison rapporte une première année 20,000 francs, l'année suivante 25,000. Le revenu c'est pour la première année 20,000, pour la seconde 25,000. Mais cette maison la seconde année vaut en capital 25,000 francs de plus. Donc le bénéfice est la première année 20,000, la deuxième année 50,000 francs.

Une part sociale de 1/50^e dans une affaire perçoit un dividende de tant pour 100. L'entreprise en prospérant

accumule des réserves ; elle représente une augmentation de la valeur capital du 1/50^e en question ; si ces réserves sont distribuées, le fisc les atteint, mais il taxe alors une augmentation de la valeur capital, un bénéfice, l'*accroissement* d'un patrimoine, en un mot, qui résulte de la *productivité* du capital. Il ne s'agit plus à proprement parler de revenu.

En sens inverse une maison rapporte régulièrement 20,000 francs. Seulement dans 50 ans, elle sera démolie et ne rapportera plus rien ; indépendamment donc des frais d'entretien et de réparation dont la déduction du revenu brut fournit le *revenu net*, pour savoir quel est le bénéfice, il faut calculer la dépréciation annuelle de la maison (soit 2,000) : le bénéfice est donc de 18,000 quand le revenu est de 20,000. Ainsi en ce qui concerne les valeurs mobilières, le fisc ne taxe pas les sommes perçues au titre d'amortissement des actions, quoique ces perceptions soient à proprement parler des revenus, des services du capital.

Ainsi revenu s'oppose à bénéfices comme services annuels d'un capital, à accroissement annuel de ce capital¹.

Si l'on tient pour exacte cette distinction, on est obligé de reconnaître que le fisc emploie le mot bénéfices, parfois, là où il aurait dû dire revenu. En principe,

1. Voir à ce sujet : IRVING FISCHER, *De la Nature du capital et du revenu*, traduit de l'anglais par Savinien BANYSSY, Paris, Giard, 1911, p. 267 et s. Chap. XIX : Bénéfices et revenus.

logiquement il devrait toujours envisager le revenu. Pour des nécessités fiscales, il est souvent obligé de prendre pour base d'évaluation le bénéfice afin de mieux atteindre le revenu, source d'imposition. Mais dans la cédula des bénéfices agricoles, ce n'est pas le cas. C'est donc bien ici de revenus qu'il s'agit ; seulement le mot de bénéfice a été préféré pour éviter de créer une confusion avec le revenu du capital foncier ; c'est en réalité des revenus de l'exploitation agricole qu'il s'agit ici.

Peu importe d'ailleurs l'emploi de la méthode forfaitaire. Les éléments qui servent à calculer le forfait sont déterminés à l'aide d'une idée directrice qui n'est autre que la conception que le fisc se fait du revenu dans cette matière.

SECTION II. — *La Notion fiscale de revenu dans la cédula des bénéfices agricoles.*

« Le bénéfice de l'exploitation agricole comprend les revenus afférents tant au travail manuel ou de direction de l'exploitant qu'à la mise en œuvre du capital représenté par les instruments aratoires, les machines agricoles, le bétail, les semences, les engrais, le fonds de roulement nécessaire à la marche de l'entreprise, etc. » (Instruction des Contributions directes du 30 mars 1918.)

C'est d'un revenu mixte qu'il s'agit, comprenant à

la fois les services du travail et d'un capital consistant dans le matériel agricole.

La notion fiscale de revenu consiste ici dans les services annuels évaluables en argent que le contribuable recueille de son travail et du capital mobilier qu'il a engagé dans l'entreprise agricole. C'est de revenu qu'il s'agit ici, et non pas de bénéfices. C'est le service que le cultivateur recueille de l'exploitation de la terre.

1^o Cette notion se trouve vérifiée à propos de la question de *discrimination* ; toutes les fois que le cultivateur se livre à une opération qui lui rapporte un bénéfice par le moyen d'un achat suivi d'une revente sans que l'exploitation de la terre intervienne dans cette opération, ce bénéfice n'est plus un service de l'exploitation agricole, ce n'est plus à proprement parler le revenu agricole ; c'est un bénéfice proprement dit taxé à une autre cédula : celle des bénéfices industriels et commerciaux : « les agriculteurs qui pratiquent l'élevage des porcs et de tous autres animaux doivent être considérés comme exerçant une profession commerciale et assujettis à l'impôt sur les bénéfices commerciaux, si les produits achetés entrent pour une part prépondérante dans la nourriture du bétail entretenu sur leurs fonds ». Réponse du ministre des Finances à M. le député Auguste Girard, en date du 24 décembre 1920, n^o 6398. *J. O.* du 26 janvier 1921, Débats, Chambre, p. 137, col. 3).

De même, la transformation des produits de sa pro-

priété, effectuée par un agriculteur, même à l'aide de procédés chimiques ou industriels, ne déroge pas aux conditions normales de l'exploitation agricole. (Cons. d'Etat, 23 juill. 1902; D.P. 1904, 3,39); mais il faut que les fruits ou produits transformés industriellement par l'agriculteur proviennent des récoltes de son exploitation, sinon, s'ils ont été achetés, le profit qu'il tire de leur vente, est un bénéfice, un accroissement pur et simple d'un capital. Or, on ne taxe à la cédula qu'un revenu, c'est-à-dire le service d'un capital, sans se préoccuper de l'accroissement ou de la dépréciation de valeur de ce dernier; dans le profit résultant de l'achat suivi d'une vente, le capital c'est les denrées achetées, on taxe son accroissement; dans le revenu agricole, on taxe le service rendu par l'exploitation au moyen du profit réalisé sur la vente de la récolte; le capital c'est le matériel d'exploitation et la force productive du cultivateur.

On ne considère pas comme une exploitation agricole l'exploitation d'une forêt, parce que le service du capital provient ici entièrement de la propriété de la terre, et la valeur locative de cette terre coïncide avec le bénéfice de son exploitation. (Instruction des Contributions directes du 30 mars 1918, art. 65. Déclarations de M. Doumer, rapporteur général de la Commission des Finances du Sénat, séance du 26 mai 1920. *J. O.*, p. 681, et de M. Beaudoin-Bugnet, Commissaire du

Gouvernement, à la séance du Sénat du 23 juin 1920. *J. O.* du 24, p. 994.)

2° Cette notion fiscale se trouve vérifiée par les directives qui inspirent l'Administration dans son évaluation directe. Sans doute il y a forfait, au moyen de l'application du coefficient déterminé à la valeur locative de la terre exploitée. Seulement la détermination de ce coefficient est arrêtée suivant la réponse que l'on fait à cette question : étant donné telle sorte d'exploitation dans telle région, au cours de telle année, quel est normalement le revenu qu'on en peut tirer ? Le revenu étant tel, il représente 1, 2 ou 3 fois la valeur locative ; nous choisissons donc le coefficient 1, 2 ou 3,

Le coefficient est en effet déterminé par une commission instituée par un décret rendu sur la proposition du ministre des Finances et du ministre de l'Agriculture. (Art. 2 de la loi du 25 juin 1920, modifiant l'art. 17 § 1^{er} de la loi du 31 juillet 1917).

Le taux de ce coefficient varie suivant les régions et les natures de cultures, terres arables, prés, vignes, cultures maraîchères, etc. (V. en ce sens, les observations échangées entre M. le député Bougère et M. Beaudoin-Bugnet, Commissaire du Gouvernement, dans la deuxième séance du 16 avril 1920, p. 1027.)

Dans chaque sorte de culture, et suivant les régions la Commission s'efforce de dégager le revenu normal d'après les données que lui fournit la notion fiscale ; or, l'Administration (Instruction des Contributions di-

rectes du 30 mars 1918) a indiqué, pour la dérogation prévue à la taxation forfaitaire, quelle méthode on devait employer pour déterminer le revenu de l'exploitation agricole. Il est évident que c'est la même méthode que la Commission dut employer pour établir ses revenus types.

« Les bénéfices de l'exploitation, dit l'instruction précitée, sont constitués par l'excédent des recettes totales provenant de la vente des produits de la culture ou de l'élevage... » On ne considère ici que la vente des produits de la culture, ou du *bétail nourri à l'aide de ces produits* ; est donc exclu le produit des ventes du matériel d'exploitation, l'accroissement du capital engagé dans l'entreprise, la plus-value du cheptel, c'est pourquoi il s'agit d'un revenu et non pas d'un bénéfice.

« ... sur les dépenses supportées par l'exploitation, « savoir : loyer payé au propriétaire du fonds et charges accessoires ; intérêt des capitaux empruntés à « des tiers et engagés dans l'entreprise... »

Si ce capital est fourni par l'exploitant, il n'est pas accordé de déduction pour le service d'intérêts de ce capital; cela ne paraît pas juste; mais il ne faut pas oublier qu'on ne prescrit la déduction de l'intérêt du capital emprunté que pour éviter une double imposition : en effet cet intérêt est déjà imposé à la cédule des créances, dépôts et cautionnements.

« Salaires et gages des ouvriers et employés ;

« Frais généraux d'exploitation... » dans lesquels il

ne faut pas faire entrer l'entretien de l'exploitant, ni de sa famille ; toutefois pour cette dernière, il y a lieu de tenir compte du salaire que représente son travail, dans la mesure où elle remplace des ouvriers venus du dehors.

« Assurances diverses (incendie, grêle, mortalité du bétail, accidents du travail) ; »

« Amortissement du matériel agricole. »

Cet amortissement qui représente une dépréciation annuelle du capital engagé doit-il entrer en ligne de compte pour déterminer le revenu ? Nous savons que le revenu se distingue du bénéfice en ce qu'il s'applique aux services réellement rendus par le capital, tandis que le bénéfice comprend outre le service du capital l'augmentation ou la diminution de valeur de ce capital. Si l'on ne taxe pas le bénéfice, donc l'augmentation du capital, il ne faut pas accorder, en équité, de déduction pour la dépréciation de ce capital.

Cependant, si en évitant d'imposer l'augmentation de valeur du capital on reste dans une saine conception de la notion de revenu, en revanche en ne déduisant pas des services rendus par le capital, la valeur des « desservices » de ce capital résultant de la dépense qu'il nécessite pour son renouvellement, on ne tient pas non plus compte de la véritable valeur du revenu procuré par ce capital. C'est ainsi que cette déduction des amortissements se justifie même au sein d'une taxation qui n'envisage que le revenu.

CHAPITRE II

La Notion fiscale de revenu dans les Impôts cédulaires avec déclaration

Observations préliminaires

Si nous considérons la notion économique de revenu que nous avons dégagée au début de cet ouvrage et que nous avons reprise au cours de l'examen des différentes cédules précédemment étudiées, nous voyons que cette notion peut être envisagée à deux points de vue différents.

Le revenu, c'est toujours, dans le domaine de l'économie domestique (et nous avons expliqué pourquoi c'était toujours sur ce terrain-là qu'il fallait se placer) quelque chose qui se renouvelle, tandis que le capital c'est ce qui dure.

Or, toutes choses étant égales d'ailleurs, dans les mêmes conditions de temps et de lieu, au milieu de circonstances identiques, les hommes doivent considérer comme revenu la même portion des richesses qu'ils détiennent s'ils veulent conserver leur capital, c'est-à-dire leur capacité de se procurer de nouvelles richesses.

L'accroissement de leur force productive, c'est-à-dire le bénéfice, s'oppose ainsi au revenu pur et simple qui est le service réel rendu par le pouvoir économique, ce qu'on peut utiliser pour des satisfactions immédiates sans entamer le capital. Ici, le revenu est déterminé objectivement. Il est calculé par rapport à un pouvoir économique et des circonstances extérieures que l'on apprécie extérieurement à l'individu. C'est d'un revenu objectif qu'il s'agit.

Mais pour avoir une idée tout à fait exacte du revenu, nous avons vu qu'il fallait pénétrer dans la conscience individuelle, et examiner quelles satisfactions effectives un homme retire de la somme de richesse qu'il peut employer à ces satisfactions après qu'il a observé les règles objectives de la distinction du capital et du revenu.

Le revenu, c'est plus exactement un flux de satisfactions qui se renouvelle. Si on l'examine donc au point de vue subjectif, il est peut-être plus restreint que le revenu objectif.

Voici, par exemple, un capitaliste qui tire un revenu de 10,000 francs de ses placements. Ce revenu de 10,000 francs est un revenu objectif net ; c'est aussi un revenu subjectif net parce qu'il ne lui coûte aucun effort, aucun desservice, aucune « dessatisfaction » pour son acquisition.

Voici, en sens inverse, un bourreau qui gagne également 10,000 francs. Ce revenu est un revenu

objectif net ; mais au point de vue subjectif, le bourreau ne tire pas pour 10.000 francs de satisfactions subjectives de ce revenu ; ce revenu lui coûte à acquérir ; il ne fait pas seulement des sacrifices purement moraux d'amour-propre, mais des sacrifices matériels d'abstinence, par exemple, au point de vue des relations mondaines, au point de vue matrimonial, etc. De même, un déboueur qui gagne aussi 10.000 francs n'acquiert son revenu qu'au prix d'un gros effort, et il peut déduire des satisfactions que lui procure ce revenu tout le temps, évaluable d'ailleurs en argent, qu'il passe tous les jours à se nettoyer.

Or, lorsque le fisc, au lieu de se placer à un point de vue exclusivement objectif et de ne considérer que du dehors une pouvoir économique tel que la détention d'une terre, d'une maison, l'exploitation d'un domaine agricole, accepte d'entrer en communication directe avec le contribuable et lui demande une déclaration, on peut se demander si le débat ne va pas s'ouvrir dorénavant non plus sur le terrain objectif, mais sur le terrain subjectif. Le particulier aura inévitablement une tendance très marquée à revendiquer les desservices de toutes sortes, les désavantages psychiques qui viennent diminuer la somme des satisfactions, que l'on serait porté à croire qu'il retire d'une somme déterminée de richesses renouvelables recueillie par lui.

Cette approximation plus exacte du revenu qui ré-

sulte du passage du point de vue objectif au point de vue subjectif, le législateur en a confusément senti la nécessité, et la *discrimination*, quant au taux de l'impôt, quant aux abattements, qu'il a introduite dans la taxation entre les revenus mixtes, en est la preuve.

Mais c'est aussi le fait d'autoriser la déclaration du contribuable qui va provoquer un conflit entre le fisc, naturellement porté à s'en tenir au point de vue objectif, et le particulier naturellement porté à se placer au point de vue subjectif.

Sans doute, tant que l'on continuera à procéder par une étude analytique des différentes sources de revenu, la profession commerciale, le salariat, la profession libérale, l'Administration sera la plus forte pour maintenir la discussion sur le terrain des faits extérieurs. Mais le contribuable sera au contraire mieux armé pour se défendre sur le terrain des faits psychiques quand il faudra envisager d'une manière synthétique son revenu global à propos de l'impôt général.

Et cette opposition que nous signalons, grâce à l'imprécision de la notion fiscale proposée par le législateur, contribue largement à rendre beaucoup moins nette la notion fiscale du revenu qui est effectivement pratiquée dans les *cédules* que nous allons étudier dans ce chapitre, et dans l'impôt général que nous verrons dans le chapitre suivant.

Nous apercevons ici quel rôle essentiel joue le facteur technique dans la détermination de la base d'évaluation de l'impôt. C'est en se plaçant au point de vue de la technique de l'impôt, de son mécanisme, que l'on peut faire la distinction capitale des impôts réels et des impôts personnels.

La Réalité, la Personnalité de l'Impôt, voici les deux pôles entre lesquels oscille notre système d'impôts directs. Suivant qu'il se rapproche de l'un ou de l'autre, la notion fiscale de revenu se rapproche ou s'éloigne de la notion économique ; elle en est d'autant plus voisine que l'impôt est plus personnel.

**§ 1^{er}. — La cédule des professions commerciales
et industrielles.**

SECTION PREMIÈRE. — Observations préliminaires.

Voici un nouvel exemple du rôle prédominant que joue le procédé technique d'évaluation de l'assiette dans la formation de la notion fiscale de revenu.

Dans la cédule que nous étudions présentement l'influence de ce facteur apparaît avec une force singulière lorsqu'on procède à l'analyse critique de la taxation.

Rappelons quel est le mécanisme de l'impôt quand le procédé employé est celui de la détermination du bénéfice réel.

L'opération comptable qui est destinée à faire ressortir le bénéfice net conformément à la notion fiscale peut se résumer de la façon suivante :

Le point de départ, c'est le bilan, c'est-à-dire une balance des comptes d'une entreprise, après qu'on a fait l'inventaire, après qu'on a en somme fixé le solde de tous les comptes. Ce point de départ est le même aussi bien pour les contribuables qui sont soumis au droit de communication — c'est le cas pour les Sociétés — que pour tous les autres contribuables, qui sont, en effet, obligés d'avoir une comptabilité conforme aux règles établies par le Code de Commerce.

La première étape est donc l'établissement du doit et de l'avoir de l'entreprise. Au passif, figure le capital engagé, et le solde créditeur du compte *réserves* ; puis le solde créditeur du compte : *passif exigible à terme éloigné* : emprunts, provisions, cautionnements ; puis celui du compte : *passif exigible à court terme* : clients créditeurs, créanciers divers, effets à payer, salaires non réglés, factures, etc.

A l'actif : le solde débiteur du compte : *actif non disponible* : Immobilisations, comportant de l'amortissement, frais de premier établissement à amortir, valeurs engagées, etc.... ; celui du compte actif réalisable : stocks, marchandises en cours de fabrication, actif réalisable à *terme éloigné*, terrains, ne servant pas à l'exploitation, créances à long terme, à *court terme*,

clients débiteurs, *disponible immédiatement*, espèces en caisse, comptes-courants.

Du bilan, on extrait les dépenses qui grèvent l'entreprise sans accroître la dette d'aucun compte, donc les dépenses qui n'ont servi ni à accroître l'outillage, ni à acheter des marchandises, savoir : les frais généraux, et d'autre part le bénéfice brut encaissé, comprenant les revenus, intérêts, plus-values qui ressortent du solde créditeur des autres comptes et qui ont été réalisés, et l'on obtient le compte de profits et pertes qui est présenté au fisc. — Au débit de ce compte on inscrit aussi les sommes nécessaires pour compenser les moins-values, les dépréciations effectives de l'actif social, de sorte que le solde de ce compte représente toutes les valeurs qui sont sorties définitivement de l'entreprise (frais généraux, dépréciations) celles qui en sont également sorties mais dans la poche du commerçant : crédit du compte, revenus, intérêts, recettes d'exploitation (bénéfices bruts sur les ventes, les commissions, suivant le genre d'entreprise, etc...) Plus-values d'actifs réalisées.

Le solde créditeur de ce compte représente les sommes dont le commerçant peut disposer sans compromettre le capital engagé ; le solde débiteur représente une perte de ce capital.

Aussi ce n'est qu'après avoir examiné la situation de l'entreprise au point de vue capital, qu'on peut déterminer le résultat annuel de l'exploitation.

Mais ce qui nous intéresse, c'est que ce qui est envisagé ici, le personnage qui est sur la sellette, ce n'est pas le commerçant, le contribuable, mais l'entreprise. La comptabilité elle-même exprime cette extériorisation, cette autonomie de l'affaire par rapport à l'exploitant. Ce dernier est « créiteur » ou « débiteur » envers elle tout comme un tiers. Sa personnalité disparaît. On ne se préoccupe que de l'accroissement, effectif et réalisé, au cours de l'année, du capital engagé dans l'entreprise.

Puisque c'est le solde du compte profits et pertes que le fisc réclame et que c'est ce solde qui constitue la base d'évaluation de l'impôt, il en résulte que l'impôt est assis non pas en considération de la personne du contribuable, en considération des services qu'il a personnellement recueillis de son capital au cours de l'année, mais uniquement en considération d'une chose, d'un élément net de son patrimoine, son exploitation industrielle ou commerciale. L'impôt est donc réel, bien qu'il soit établi au moyen d'une déclaration du contribuable. Seulement cette déclaration doit se présenter sous une forme très précise qui exclut précisément toute considération de la personne.

SECTION II. — *La Notion fiscale de revenu.*

Le législateur ne donne pas une définition précise du revenu taxé à la cédule des professions commerciales. Il dit simplement :

« Article 2 de la loi du 31 juillet 1917. »

« Il est établi un impôt annuel sur les bénéfices des professions commerciales et industrielles réalisés pendant l'année précédente... » — Il précise un peu plus loin dans une certaine mesure ce que l'on doit entendre par bénéfice net en disant que « Art. 4 : sont imposés sur leur bénéfice net, après déduction de toutes charges, y compris la valeur locative des immeubles affectés à l'exploitation et les amortissements généralement admis d'après les usages de chaque nature d'industrie ou de commerce... ». — Ainsi le législateur renvoie à la notion de bénéfice. Il estime qu'il y a un accord général sur cette notion et qu'elle est suffisamment claire pour qu'il ne soit pas nécessaire de la définir. Nous avons vu quelle différence il y a entre le bénéfice et le revenu. Le bénéfice, c'est en réalité toute augmentation de valeur d'un pouvoir économique entre deux points du temps. Il n'est pas du tout certain que le législateur ait entendu donner à l'impôt une base d'évaluation aussi large ; la taxation des professions commerciales est ainsi plus sévère que celle de la propriété foncière ; ce n'est pas sûr que le législateur ait voulu cela.

Néanmoins la logique exigeait que puisque la notion de bénéfice était choisie le fisc pousse ses prétentions jusqu'à la limite extrême où les textes législatifs l'autorisaient d'aller.

Sans doute, nous trouvons dans « les Notions élémentaires sur les impôts directs » (p. 303) une définition du bénéfice net qui paraît restreinte aux revenus proprement dits, aux services périodiquement rendus par l'entreprise commerciale à son propriétaire :

« Le bénéfice net d'une exploitation, pour une période déterminée, est l'excédent des recettes réalisées sur les frais et charges ayant grevé l'entreprise pendant la période envisagée. »

Limitier le bénéfice imposable aux recettes nettes, ce serait le rapprocher beaucoup du revenu proprement dit, suivant la distinction que nous avons faite plus haut du bénéfice et du revenu.

Seulement l'Administration (*op. cit.* p. 304) donne une définition des « recettes » qui est extrêmement large et vient coïncider pratiquement avec la notion de bénéfice au sens large.

« Les recettes d'une entreprise s'entendent selon les usages du commerce de toutes les sommes reçues et créances acquises pour prix des marchandises vendues ou des services prêtés. » Puis l'Administration ajoute, — et c'est ici qu'elle réalise l'extension dont nous voulons parler — : « Accessoirement le produit de toutes opérations lucratives se rattachant à l'exer-

cice de la profession, entre également dans le montant des recettes, » c'est dans ces opérations lucratives que l'on pourra intégrer tout accroissement de la valeur de l'entreprise, notamment la plus-value du fonds de commerce. Or, c'est la réalisation d'une plus-value du fonds, du pouvoir économique, qui, suivant qu'on la considère ou non, constitue pour nous la différence entre le revenu et le bénéfice. Dans le premier on n'en tient pas compte, dans le second, elle constitue un élément essentiel de la notion.

Nous retrouvons donc ici une définition analogue à celle que nous avons dégagée dans la cédula des valeurs mobilières.

Tout accroissement, évaluable en argent, effectivement réalisé et acquis par le contribuable, entre deux points du temps, du capital engagé dans une entreprise commerciale ou industrielle.

La différence qu'il y a entre cette notion et celle adoptée pour les revenus des capitaux mobiliers, c'est qu'ici la valeur du capital n'est pas fixe, elle varie même en réalité avec le revenu, les produits réalisés, puisque c'est principalement en *fonction de ce revenu* qu'elle est déterminée, et cela constitue une grosse difficulté pour l'imposition.

Cela provient du caractère économique des bénéfices commerciaux et industriels. Ils comportent cet élément particulier qu'on appelle le profit. Le profit dépend de l'habileté personnelle de l'entrepreneur à com-

biner ces trois éléments de la production : matières premières, frais généraux, recettes dans la vente des produits ; tout profit provient de la réalisation d'un certain prix de revient. C'est le prix de revient qui est la source immédiate du profit. Pour le fixer à tel taux, le commerçant ou l'industriel compte d'abord sur ses qualités personnelles, sur sa compétence propre. Il peut arriver qu'il bénéficie d'une rente. Cette rente est économiquement une source de recettes qui peut être distinguée du profit, mais pratiquement au point de vue fiscal on ne fait pas de distinction.

Cependant la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre a introduit temporairement cette distinction. Elle vient se superposer à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux dans le but de saisir des superbénéfices dont on peut attribuer la cause à une sorte de rente.

L'impôt cédulaire porte en principe sur tout le bénéfice réalisé, y compris même le bénéfice exceptionnel déjà taxé par la contribution extraordinaire. C'est pourquoi nous pouvons dire qu'en somme la notion fiscale de revenu coïncide ici avec l'« *accroissement* ».

La question de discrimination porte ici sur le caractère commercial ou non de la profession exercée, elle n'intéresse pas directement la notion fiscale de revenu.

Au contraire cette notion se trouve vérifiée si l'on examine différents points controversés de la détermi-

nation de l'assiette et les solutions que le fisc a consacrées :

1° L'Administration fait rentrer dans le bénéfice imposable la plus-value réalisée sur la valeur du fonds de commerce lors de la cession de ce dernier. De même, elle tient compte de la perte éprouvée à cette occasion. De plus toute plus-value d'un élément quelconqué de l'actif est également englobée dans la base d'évaluation. Ainsi tout accroissement du capital engagé est considéré comme un bénéfice. Il y a coïncidence entre ces deux termes. C'est bien là le contenu de la notion de bénéfice.

La raison qui justifie dans cette cédule l'emploi de cette notion, ainsi comprise du bénéfice, c'est que vis-à-vis du fisc l'entreprise existe seule, indépendamment de la personne du contribuable. A l'égard d'une entreprise il ne peut guère être *a priori* question de revenu, considéré comme des services annuels, mais d'accroissement ou de diminution de valeur. Ce n'est qu'entre les mains d'une personne, d'un humain, que la valeur recueillie prend le caractère d'un revenu, d'un flux de satisfactions. C'est donc la réalité de l'impôt cédulaire qui justifie l'application pour cet impôt de la notion de bénéfice, par opposition à la notion de revenu réservée aux impôts personnels. (Nous citons plus loin, à propos de l'impôt global les conclusions de M. Labouchère, commissaire du gouvernement, — Conseil d'Etat, 28 janvier 1921, — qui

mettent en lumière cette différence entre la notion fiscale de revenu dans l'impôt réel et la même notion dans l'impôt personnel).

Puisque l'impôt cédulaire est un impôt réel qui ne considère que l'entreprise, abstraction faite de la personne de l'entrepreneur, et, devons-nous ajouter, puisque le législateur a employé ce terme de bénéfice¹, il paraît logique de faire rentrer dans les bases de cet impôt la plus-value de tout élément de l'actif de cette entreprise réalisée au cours du dernier exercice, par voie de cession, de liquidation ou d'apport à une société. C'est la solution qui a été consacrée en matière de contributions sur les bénéfices de guerre par de nombreuses décisions de la commission supérieure².

Cette solution doit être consacrée en matière d'impôt cédulaire sur les bénéfices commerciaux et industriels, ainsi qu'il ressort de la réponse du ministre des Finances à une question écrite de M. le député René Lefebvre du 23 décembre 1920 (n° 6364, *J. off.* du 9 février 1921, p. 375, col. 1).

1. Dans la contribution foncière, qui est un impôt réel, les plus-values de la propriété échappent à l'impôt pour la raison que ce dernier est déterminé d'une manière forfaitaire. Dans le calcul de ce forfait, il est impossible de prévoir la « rente » possible de la terre ou des maisons, c'est pourquoi l'évaluation administrative est fondée sur l'idée de revenu réalisable annuellement, et qu'ainsi la notion fiscale est en somme dans cette taxe plus proche de la notion en usage dans les impôts personnels.

2. Décisions du 7 juillet 1917, 25 octobre 1918, *Rec. off.* 359, 28 mars 1919, *Rec. off.*, p. 361.

« L'Administration, lit-on dans ce document, estime que la plus-value acquise par les bâtiments ou le matériel d'une entreprise industrielle ou commerciale doit être considérée, lorsqu'elle est réalisée, comme un élément du bénéfice de l'entreprise et comprise à ce titre dans les bases de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux... »

Pour savoir s'il y a eu plus-value, il ne faut pas considérer, — bien que cela puisse paraître surprenant au premier abord, — la première mise de fonds dans l'entreprise. Il faut se reporter à la date où a été institué l'impôt cédulaire. C'est qu'en effet la plus-value qui à cette date était déjà réalisée sur la valeur initiale du fonds n'était pas taxée antérieurement, l'impôt n'existant pas encore.

C'est pourquoi la réponse ci-dessus citée ajoute :

« La plus-value dont il s'agit doit d'ailleurs s'entendre de l'excédent du prix de vente sur le prix d'achat ou de revient, à l'exclusion toutefois de la part d'accroissement de valeur qui aurait été acquise antérieurement au début de l'année ou de l'exercice dont les résultats ont été retenus pour la première fois pour l'établissement de chacun des impôts en question. »

Les auteurs de traités de législation financière sont généralement d'accord pour critiquer cette interprétation de la notion de bénéfice.

M. Besson¹ s'appuie sur la considération suivante :

« L'article 2 de la loi du 31 juillet 1917 donne pour base à l'impôt les profits réalisés pendant l'année précédente... Or il est impossible de considérer comme appartenant à cette année de base une plus-value de capital qui s'échelonne le plus souvent sur une série d'exercices successifs, et dont la formation est jusqu'à un certain point comparable à celle d'un alluvion ; cela est si vrai que dans sa réponse sus-visée le ministre reconnaît la nécessité de dégager par une ventilation la fraction de cet accroissement afférente au dernier exercice et seule passible de l'impôt. »

Nous répondrons à cette argumentation en nous appuyant d'abord sur le caractère réel de l'impôt. C'est le point de vue auquel s'est placé M. le conseiller Labouchère dans son rapport cité plus loin. — L'entreprise s'accroît effectivement à telle date de telle valeur ; c'est un fait brutal, qu'il faut prendre tel qu'il est. Rien n'autorise à user de cette fiction qui consisterait à imaginer que cet accroissement était déjà partiellement réalisé. Aux yeux de l'entrepreneur, dans sa conscience économique, cette plus-value n'est pas le résultat de ses efforts d'une année mais de tous ceux des années antérieures depuis la fondation de son commerce et de son industrie. Mais l'entreprise, elle, est inconsciente.

1. *Traité pratique des impôts cédulaires*, page 237, Paris, 1922.

Dépassant le point de vue de M. Labouchère, nous pouvons dire, à la lumière des considérations développées plus haut, que les notions de bénéfice et de revenu doivent être exclusives de toute idée obscure mystérieuse de source, d'origine, de fructification lente et progressive. Ce sont des données psychologiques, rien dans la nature, en ce qui concerne les entreprises commerciales en particulier, ne nous permet de rattacher un bénéfice, un revenu, à une source, comme on rattache matériellement une pomme au pommier.

Cependant, il y a l'argument consistant dans ce fait que la plus-value n'est considérée qu'à partir de la date de l'entrée en vigueur de l'impôt. Mais on peut l'écartier facilement en disant que si le fonds avait été cédé à cette date de 1917, la plus-value réalisée à ce moment n'eût pas été taxée ; il faut donc considérer comme valeur initiale du fonds sa valeur à la date d'entrée en vigueur de la taxation. C'est une idée plus claire que la fiction de l'alluvion.

L'Administration accepte toutes les conséquences logiques du principe qu'elle a adopté relativement à la plus-value, même celles qui lui sont défavorables. Ainsi dans le cas inverse d'une perte lors de la vente d'un fonds de commerce elle accorde qu'il puisse être tenu compte de la moins-value de ce fonds dans la détermination du revenu imposable du vendeur pour l'assiette de l'impôt cédulaire et de l'impôt global.

Pour tous ces cas de plus-values ou de moins-values

d'un élément quelconque de l'actif, il sera souvent bien difficile de calculer exactement le bénéfice réalisé, car l'on saura bien le montant du prix encaissé, mais on manquera souvent d'un point de comparaison ; comment déterminer exactement quelle était la valeur de l'élément considéré qui doit servir à calculer la plus-value ? A quelle date se placer ?

Voilà des considérations qui rendront particulièrement difficile dans certains cas la détermination de la matière imposable. Evidemment pour les bénéfices commerciaux et industriels, la notion d'accroissement n'est pas d'une application aussi commode que pour les revenus des capitaux mobiliers parce qu'ici manque le principe de la fixité du capital dont nous avons parlé à la cédula des valeurs mobilières.

Après la question de la plus-value, les autres problèmes soulevés par la taxation sont résolus plus facilement et l'application de la notion d'accroissement est plus aisée.

Voici d'abord la question du salaire de l'entrepreneur.

« Les sommes prélevées mensuellement sur les produits de l'entreprise par un exploitant isolé ou par certains associés, à titre de rémunération de leur travail personnel, représentent non pas une charge de l'ex-

ploitation mais bien un élément du bénéfice imposable¹. »

« Tout en considérant comme un élément du bénéfice imposable les prélèvements personnels de l'exploitant le Conseil d'Etat reconnaît très équitablement la nécessité de ne pas pousser à l'extrême les conséquences de cette théorie et notamment de ne pas en étendre l'application à la rétribution particulière que la femme d'un associé reçoit en représentation de son travail. Bien que les intérêts de la bénéficiaire se confondent ordinairement avec ceux de son mari, le Conseil d'Etat admet (Arrêt du 30 mars 1919 2^e espèce) que les sommes allouées à la femme d'un associé, non associée elle-même, ont le caractère d'un véritable salaire dans la mesure où elles correspondent à un travail effectif de l'attributaire ; et à ce titre rentrent au nombre des charges sociales susceptibles d'être déduites pour le calcul du bénéfice net². »

Ces solutions jurisprudentielles s'expliquent très clairement à la lumière de la notion fiscale du bénéfice commercial. Sans doute, au premier abord on pourrait être tenté d'y trouver quelque obscurité ; en effet, puisque l'impôt est réel, que l'on ne considère que l'entreprise, il faut imputer aux frais généraux de cette entreprise le salaire de celui qui la dirige, que ce di-

1. D., 1920, 341. — Note de M. BESSON sous Conseil d'Etat, 16 janvier et 5 novembre 1920.

2. *Ibid.*

recteur soit propriétaire de l'affaire ou non. Ce travail de direction est une charge de l'entreprise.

Seulement il faut pousser la réalité jusqu'au bout ; est-ce que l'entreprise paie effectivement un directeur ? Cela peut arriver, mais quand c'est le propriétaire lui-même qui dirige, il est évident que l'entreprise procure à ce dernier une certaine somme globale et que c'est par l'effet d'un pur arbitraire que l'exploitant distingue dans cette masse la rémunération de ses efforts ; cette distinction est en fait purement psychologique, elle ne correspond pas véritablement à une sortie positive de la caisse de l'entreprise dans la poche d'un tiers.

Il en est exactement de même pour les intérêts des capitaux appartenant à l'entrepreneur lui-même, engagés par lui dans l'affaire. Toutefois, il y a un capital dont le revenu devra être distingué, c'est le capital foncier ; on déduira du bénéfice imposable la valeur locative des immeubles appartenant à l'exploitant et servant à l'exercice de la profession. Mais cette déduction n'est justifiée que par l'existence de la contribution foncière et n'a pas d'autre raison d'être que d'éviter une double imposition.

La notion d'accroissement explique également la différence de régime applicable aux réserves et aux amortissements. Les réserves sont une véritable augmentation de valeur de l'entreprise ; peu importe qu'elles soient spontanément constituées par un exploitant ou

qu'elles lui soient imposées par la loi (réserves légales des sociétés par actions) ; ce sont de véritables bénéfices réalisés, le fait qu'ils ne soient pas dépensés ne peut conduire à les exempter de l'impôt. Au contraire les amortissements qui se balancent avec une dépréciation effective d'un quelconque des éléments de *l'actif* ne constituent pas un accroissement rentrant dans le bénéfice taxable. Mais l'amortissement n'est retenu que s'il porte sur un élément de l'actif; l'amortissement du passif, le remboursement du capital prêté à l'entrepreneur, des actionnaires, des obligataires, ou la reconstitution du capital engagé, indépendamment de l'amortissement des immobilisations inscrites à l'actif, ont tous pour résultats de diminuer le passif de l'affaire et comme il n'y a pas de dépréciation corrélative de l'actif, en définitive une véritable augmentation de valeur globale apparaît ; elle doit être atteinte par l'impôt.

« Le remboursement par annuités¹ de capitaux empruntés pour les besoins d'une entreprise, en particulier d'emprunts contractés par voie d'émission d'obligations est désigné sous le nom d'amortissement. Mais l'amortissement dont il s'agit n'est que la restitution à des tiers de sommes qui leur appartiennent ; il ne constitue ni une perte ni un gain et n'influe pas par lui-même sur les résultats de l'exploitation. L'annuité de remboursement ne doit pas venir par suite en dé-

1. Instruction du 30 mars 1918, art. 17.

duction du bénéfice au point de vue de l'assiette de l'impôt, de quelque façon que les écritures comptables en constatent le paiement. S'il est opéré sur le bénéfice annuel un prélèvement destiné à la formation d'une réserve équivalente au capital remboursé ; ce prélèvement n'est qu'un emploi partiel du bénéfice lequel ne se trouve pas diminué par l'affectation qui en pareil cas lui est donnée ¹. »

Cette règle cesse d'être applicable lorsque le remboursement du passif correspond à une dépréciation de l'Actif qui n'est pas compensée par un amortissement spécial. Parmi les sociétés à « actifs défectibles », certaines ne pratiquent pas directement l'amortissement des éléments périssables de leur actif, parce que en réalité c'est tout leur actif qui est destiné à disparaître sans d'ailleurs être périssable par nature : tel est le cas d'un réseau de chemin de fer, construit pour le compte de l'Etat et dont la société a la jouissance pendant 99 ans, pour le rendre ensuite à l'Etat et dont elle est payée par l'exploitation.

Les sociétés amortissent leur actif en remboursant annuellement leurs actionnaires ou leurs obligataires. Les remboursements, appelés amortissements, ne constituent pas un accroissement réel du capital ; ils ne sont donc pas taxables.

2. Conf. réponse du ministre des Finances à la question écrite de M. le député René Lefebvre, du 20 décembre 1920 (n° 6274, J. O. du 19 janvier 1921, p. 40, col. 3).

Ainsi l'application logique de la notion d'accroissement permet de lire les différents postes d'une comptabilité, en somme assez facilement, car cette notion est simple et claire. Aussi la plus grande difficulté dans la cédule des professions commerciales n'est pas tant de savoir ce qui est ou ce qui n'est pas imposable, mais de vérifier la sincérité des comptabilités, des bilans, des comptes de profits et pertes. Au contraire pour les deux dernières cédules à l'examen desquelles nous allons passer, la question de savoir ce qui est ou ce qui n'est pas revenu devient particulièrement ardue ; c'est que ces cédules ont un caractère très accusé de personnalité.

§ II. — La cédule des salaires et des pensions.

SECTION PREMIÈRE. — *Observations préliminaires.*

La déclaration du revenu réalisé par le contribuable est produite, pour cette cédule, non pas par l'assujetti lui-même, mais par l'individualité économique et juridique qui est débiteur envers lui de ce revenu. Aussi, on pourrait être tenté de croire que l'impôt est quand même réel, puisque la déclaration n'émane pas directement du sujet d'impôt. Son payeur ne ferait-il pas connaître qu'un simple fait de dépense, grevant son propre revenu, fait qui, considéré objectivement, servirait pour l'impôt des salaires et pensions de base d'évaluation.

La conséquence pratique, c'est que la somme brute, payée, serait imposable sans déduction d'aucune sorte, car, ici, aucune déduction ne peut être retranchée objectivement de la valeur monétaire encaissée ; cependant on pourrait trouver dans les rapports entre le payeur et le bénéficiaire des éléments de distinction entre des rémunérations du travail et des remboursements de dépenses. Mais, si ces distinctions ne sont pas expressément indiquées, on ne saurait les introduire après coup et rechercher réellement les sommes qui ont effectivement servi aux satisfactions personnelles et annuelles du contribuable qu'en se plaçant sur un autre terrain, en se plaçant au point de vue « *personnel* ».

Or, la loi du 31 juillet 1917, dit ceci : « Les revenus provenant des traitements publics et privés, des indemnités et émoluments, des salaires, des pensions, etc... » La pratique, interprétant la loi, a tranché la question : puisque le législateur a parlé des « revenus », il faut se placer au point de vue subjectif, l'impôt est véritablement personnel, et le fait que la déclaration n'émane pas directement de l'assujetti n'a aucune importance : le payeur devra s'entendre avec lui et lui demander ce qu'il comprend précisément comme revenu dans les sommes qu'il perçoit.

SECTION II. — *La notion fiscale de revenu dans la cédule des salaires et pensions.*

La conséquence de cette interprétation, c'est que la notion fiscale doit être ainsi définie :

Le revenu imposable, c'est la portion des valeurs recueillies par le contribuable à titre de salaires, en nature ou en numéraire, qui reste à sa disposition après qu'il a satisfait aux obligations de son emploi.

Ainsi les dépenses d'un professeur pour sa bibliothèque scientifique, les frais de voyage d'un représentant de commerce, les indemnités de monture des militaires, les indemnités de correspondance des parlementaires, ne sont pas à la disposition du contribuable pour ses satisfactions personnelles, mais pour les obligations de sa profession.

Les retenues opérées sur les traitements des fonctionnaires en vue de la retraite sont défalquées du traitement en vertu de ce fait, simplement, qu'il y a là des sommes qui ne sont jamais mises effectivement à sa disposition. Mais les prélèvements qu'un salarié ordinaire opère sur ses appointements, de sa propre initiative, ne devraient pas être déductibles, car il y a là des sommes qui ont été mises réellement à sa disposition, et qu'il emploie à la satisfaction d'un besoin personnel : celui de s'assurer des ressources à l'âge où il ne pourra plus travailler.

Cependant, pour éviter une injustice manifeste l'ins-

truction du 30 mars 1918 pose en règle générale la déduction de toutes les retenues, d'abord et de tous les versements ensuite, effectués pour la constitution de pensions de retraite :

« La déduction des sommes destinées à la constitution de retraites n'est pas limitée aux seuls versements ou retenues obligatoires. Les versements volontaires effectués pour le même objet à des caisses diverses, peuvent être également déduits, à la condition qu'ils conservent le caractère de dépense de prévoyance proportionnée à l'importance du salaire et comparables aux retenues généralement pratiquées par les Administrations publiques et privées, mais qu'il ne s'agisse pas en fait de véritables placements. »

En somme, malgré cette correction le principe demeure ; les versements comparables aux retenues pratiquées par les Administrations publiques rendent indisponibles une partie du salaire, impossible de les faire rentrer dans le revenu proprement dit. Au contraire des primes payées à une compagnie d'assurance en vertu d'un contrat librement conclu et avec la compagnie de son choix, rentrent dans le revenu taxable de l'assujetti.

Pour ce qui est des pensions, la notion fiscale de revenu s'applique également sans difficulté ainsi qu'il résulte des termes suivants de l'*Instruction* précitée :

« Le montant total des pensions et rentes viagères est retenu pour servir de base à l'impôt, sous la seule

déduction des menues dépenses, telles que les frais de certificat de vie, que pourrait nécessiter la perception de leurs arrérages. »

§ 3^e. — La cédule des professions non commerciales

La notion fiscale de revenu est ici exactement la même que pour la cédule des traitements et des salaires. Peu importe au fond, pour ce que l'on doit considérer comme revenu, que les sommes encaissées proviennent d'un tiers, ou d'une multitude de tiers ; dans les deux cas, il s'agit de l'exercice d'une profession dans le fisc ne considère pas objectivement la productivité mais dont il a entrepris de rechercher les satisfactions qu'elle procure effectivement en valeur monétaire, au contribuable.

Aussi ce n'est pas la notion du bénéfice taxable qui soulève le plus de difficultés à cette cédule, mais la détermination des personnes imposables. Nous n'avons pas à approfondir cette question préalable qui n'intéresse pas directement la notion fiscale du revenu. Pour ce qui est de celle-ci voici ce que dit l'Instruction du 30 mars 1918 :

« Les bénéfices divers classés dans la catégorie des bénéfices des professions non commerciales sont imposables à raison de leur montant net. Celui-ci est constitué par l'excédent des recettes totales sur les dépenses nécessitées par l'exercice de la profession, ou plus généralement par l'acquisition du revenu. Les dépen-

ses déductibles sont de nature très variable suivant la profession ou exploitation envisagée. Parmi celles dont il y a lieu de faire état le plus fréquemment on peut citer : le loyer des locaux spécialement affectés à l'exercice de la profession ; les frais d'entretien, d'éclairage et de chauffage de ces locaux ; la rémunération des employés, aides ou collaborateurs ; les frais de bureau, de déplacement, d'encaissement des notes d'honoraires ou factures, etc... Par contre la déduction du loyer des appartements particuliers, des frais de maison, des gages de la domesticité privée et de toutes dépenses d'ordre personnel ne serait pas justifiée. »

En ce qui concerne les recettes, c'est la notion fiscale de revenu qui s'applique. Ce n'est pas la notion de bénéfice ainsi qu'elle est comprise à la cédule des professions commerciales.

Une plus-value réalisée lors d'une vente d'un élément patrimonial compris dans la fortune du contribuable n'est pas assujettie à la taxe. Voici ce que nous lisons à ce sujet, dans le *Journal officiel* du 9 mai 1923. (Réponses des ministres aux questions écrites n° 17,032.) M. Frédéric Hugues, député, demande à M. le ministre des Finances si une personne exerçant une profession libérale ou titulaire de charge ou office, ayant revendu avec bénéfice un immeuble acheté par elle quelques mois auparavant, est tenue, en vertu des articles 30 et 33 de la loi du 31 juillet 1917, de comprendre dans sa déclaration de bénéfices des professions non commer-

ciales et, par suite, dans celle de son impôt général sur le revenu, le montant du bénéfice qu'elle a réalisé par la revente de ce capital immobilier, alors que sa profession ne consiste nullement à acheter et à revendre des immeubles et alors d'ailleurs qu'elle n'a jamais acheté et revendu un seul autre immeuble, et si les articles précités, peu précis, peuvent permettre à l'administration des contributions directes de prétendre qu'est passible de l'impôt sur les bénéfices, par suite de l'impôt progressif sur le revenu, toute personne, quelles que soient sa profession et sa qualité, ayant réalisé, ne fut-ce qu'une seule fois, un bénéfice dans une revente d'immeuble. (Question du 5 mars 1923.)

Réponse. — « Dès l'instant qu'il ne fait pas profession d'acheter des immeubles pour les revendre le contribuable visé dans la question doit être considéré, pour la transaction immobilière à laquelle il s'est livré, comme ayant fait acte de propriétaire et le bénéfice qu'il a pu réaliser à cette occasion n'est pas susceptible d'être soumis aux impôts sur le revenu. »

Les titulaires d'office ministériel, les avocats, etc., et tous ceux qui exercent une profession non commerciale et n'ont pas une entreprise qu'il soit possible de considérer d'une manière objective, car elle n'est pas, parce que non commerciale, assujettie à une comptabilité obligatoire. L'impôt est donc personnel en ce sens que le fisc doit se placer au point de vue du contribuable, et discuter sur les bases mêmes que ce der-

nier prend pour établir sa déclaration. Ce dernier ne comprendra pas dans son revenu les plus-values réalisées sur la vente d'un office, par exemple. La taxation est donc ici différente de celle des commerçants. Elle est tout à fait analogue à celle des salariés. C'est de revenu qu'il s'agit, parce que l'impôt est personnel. Nous allons d'ailleurs approfondir cette notion fiscale de revenu dans l'impôt personnel, en étudiant l'impôt global pour lequel la notion fiscale est en somme la même que pour les deux cédules que nous venons d'examiner.

CHAPITRE III

La notion fiscale de revenu dans l'impôt global

§ 1^{er}. — Observations préliminaires.

Le but qu'a poursuivi le législateur en instituant l'impôt global, c'est d'achever la réalisation de l'idéal de justice qu'il s'était proposé et qui consistait, nous l'avons vu, à prendre pour base d'évaluation le revenu véritable afin d'atteindre effectivement ce revenu, qui doit être l'objet essentiel de l'imposition. Tous les autres impôts ne sont que des pis-aller auprès de cette taxation, qui doit être basée réellement sur les vraies facultés de chacun. Comme il était impossible d'en faire l'impôt unique, l'impôt sur le revenu global a eu tout au moins pour rôle de compléter l'œuvre des autres contributions et d'en corriger l'effet. Il réalise cet idéal grâce au procédé de taxation contrôlée, portant non plus sur une somme particulière de revenu, mais sur l'ensemble des capacités contributives du contribuable. Par ce moyen, premièrement, il remplit la fonction d'impôt glaneur ; puisqu'il porte sur la masse

indéterminée des ressources de l'individu, il atteint les richesses qui ont passé entre les mailles du filet des impôts cédulaires ; deuxièmement il est un « redresseur de torts » car par le moyen de la progression directe et intégrale, il rétablit les injustices de la proportionnalité brutale ou de la progression réduite et indirecte des cédules.

Il aboutit à ce résultat parce qu'il est un impôt personnel. C'est l'impôt personnel par excellence, il atteint au maximum de personnalité.

La règle essentielle qui domine la taxation dans cette imposition, c'est que le fisc doit se placer au point de vue de la personne du contribuable. Par conséquent, comme la base d'évaluation c'est le revenu, la notion fiscale de revenu, c'est exactement ici ce qui constitue un revenu aux yeux du contribuable lui-même.

Cette règle primordiale, nous la trouvons expressément formulée dans les conclusions de M. le Commissaire du Gouvernement Labouchère, au Conseil d'Etat, arrêt ministre des Finances contre X..., 28 janvier 1921¹.

Le sieur X... dont le revenu annuel s'élevait à la somme d'une dizaine de mille francs a la bonne fortune en 1916 de gagner un lot d'un million du Crédit Foncier de France, une obligation de cet établissement

1. Conseil d'Etat, 28 janvier 1921. *Recueil Lebon*, 1921, p. 107. *Dalloz*, 1921-3-9.

qu'il détenait étant sortie au tirage au sort. Il recueille la somme nette de 920,000 francs. L'administration le taxe pour un revenu de 930,000 réalisé en 1916. Le Conseil de Préfecture devant lequel le sieur X... avait élevé une réclamation dans les trois mois de la publication du rôle repousse les prétentions de l'administration. Le ministre des Finances défère l'arrêté du Conseil de Préfecture à la censure du Conseil d'Etat. La question posée était exactement celle de savoir s'il convenait de se placer au point de vue du contribuable ou au point de vue de l'Administration pour savoir ce que l'on doit appeler un revenu, étant entendu que pour le sieur X... il était évident que les 920,000 francs étaient destinés à être placés, et que pour l'administration les lots taxés par les lois de 1872, de 1875, etc... sur l'impôt des valeurs mobilières devaient être considérés comme des revenus. Ils sont en effet la représentation d'un moindre taux d'intérêt, servi par l'établissement émetteur, ils représentent donc vis-à-vis de l'ensemble des obligataires une accumulation d'intérêts ; d'autre part ils sont déjà atteints par une taxation qui frappe les produits périodiques des valeurs mobilières. Au point de vue objectif, ils constituent une sorte de revenu. Devrait-on accorder la préférence à la conception du bénéficiaire individuel du lot, pour lequel il est certain que le lot est toujours un gain en capital ?

M. le conseiller Labouchère écarte d'abord les arguments présentés par l'Administration.

Il émet notamment des doutes sur la vérité de cette allégation que le lot, parce qu'il est englobé dans la taxation des revenus des valeurs mobilières ait lui-même été considéré par le législateur, même au point de vue de cette taxation, comme un revenu véritable.

« Le lot, dans l'impôt de 1875, est envisagé comme un capital :

« Le rapport de M. Doumer, sur le projet ¹ précise si parfaitement le caractère du lot que nous insistons sur sa définition : « Le lot est une exception qui résulte de la chance et non un intérêt normal. Il est donc naturel qu'il soit frappé d'un droit supérieur. Cette majoration n'affecte d'ailleurs que les lots à l'exclusion des primes... car cette prime correspond à des intérêts accumulés plutôt qu'à un véritable lot. »

Notons en passant qu'il ne nous paraît pas très juste de faire une distinction entre les primes et les lots.

Dans l'exposé des motifs du projet du ministre des Finances, M. Burdeau, en 1894, on relève : « la taxe sur les lots est aujourd'hui fixée à 4 %. Elle porte sur un bénéfice qui peut être considéré comme un véritable don de fortune.

Les citations de M. Labouchère rapportées ne sont pas d'ailleurs pour nous un argument très convaincant puisque, nous l'avons démontré, la taxe sur le revenu des valeurs mobilières atteint en réalité tout *accroisse-*

1. Loi du 25 février 1901.

ment de la créance en capital, et par suite ne fait au fond aucune distinction à raison de la nature de ces deux sortes d'accroissement.

Mais M. Labouchère ajoute :

« Admettons que l'assujettissement à la taxe dite sur le revenu donne au lot le caractère de revenu. Nous croyons néanmoins que cette imposition à la taxe cédulaire sur le revenu ne conditionnerait en rien l'imposition à l'impôt global. Il s'agit de deux ordres d'idées différents, de deux impositions distinctes, l'une réelle, l'autre personnelle. Nous n'en donnerons qu'une preuve : les rentes françaises sont exemptes d'impôt cédulaire sur le revenu ; si l'on tendait à assimiler comme le veut le Ministre, les deux impôts, la rente française non imposable à l'impôt cédulaire ne serait pas passible de l'impôt global. Or nous ne nous permettrions même pas de demander au Ministre s'il estime que les rentes échappent à l'impôt sur le revenu global. »

Il aborde ici son argument essentiel, la personnalité de l'impôt global.

Il ne faut pas chercher ailleurs les principes de détermination de la matière imposable.

« La formule du législateur est particulièrement extensive. Il a voulu englober dans l'imposition tout ce qui a un caractère de produits, de revenus, de fruits de quelque source qu'ils proviennent. On ne saurait donc faire échapper à l'impôt que ce qui a un carac-

rière dûment établi de capital, puisque c'est ce capital qui doit rester intact et qui sera lui-même productif d'intérêts ou de revenus qui, eux, tomberont sous le coup de l'impôt général. La question est donc plus exactement posée quand on se demande : Quand y a-t-il capital ? »

A quel critérium s'attacher pour dire ceci est capital, ceci est revenu ?

« Il ne peut être question pour déterminer le revenu de s'attacher à la périodicité ou à la répétition des émoluments ou des produits. Le revenu est revenu par sa nature et ne perd pas ce caractère du fait qu'il n'est pas régulièrement perçu à intervalles égaux... »

« Nous posons en principe qu'à quelque époque que le revenu soit perçu, même s'il est perçu en une fois cumulativement, il est passible de l'impôt sur le revenu. Il suffit seulement, mais c'est la condition essentielle, que ce soit un revenu. »

« Nous nous élevons donc *a priori* contre la théorie qui voudrait qu'un revenu échappe à l'impôt parce qu'il a été capitalisé. »

« C'est encore à tort qu'on affirme qu'il n'y a pas lieu, en règle générale, de s'arrêter à la provenance des deniers. »

Mais, cette considération de l'origine des deniers ne peut être qu'une considération secondaire, elle ne peut intervenir qu'en cas de doute, que pour compléter ou contrôler la notion *personnelle* de revenu, c'est-à-dire

l'idée que le contribuable lui-même se fait du caractère de la somme perçue. Ainsi tout produit périodique, provenant d'un placement en capital ne sera pas forcément un revenu. Il pourra y avoir des exceptions.

Toute règle comporte des exceptions, et en ce qui concerne les lots, l'exception est irréfutable, car elle résulte du caractère personnel de l'impôt, personnalité qui fait obstacle à ce que le lot soit considéré entre les mains du porteur bénéficiaire comme un revenu différé.

« Nous arrivons ici au point déterminant où nous avons voulu conduire ces observations. Intérêt personnel, c'est bien là la caractéristique essentielle de l'impôt sur le revenu global. Aux termes exprès de l'article 6 de la loi du 15 juillet 1914, c'est un impôt sur la personne du contribuable à raison des sommes qui rentrent dans sa caisse à titre de revenus.

... Lorsqu'il s'agit de l'impôt personnel on ne peut pas faire abstraction de la personne imposée et il faut qu'à l'égard de cette personne la somme qu'on entend soumettre à l'impôt constitue indiscutablement un revenu.

... Nous posons ici en fait que le montant du lot échu au porteur d'une obligation sortie au tirage n'est pas la représentation d'intérêts économisés sur cette obligation, et cela quand pour l'application de l'impôt sur le revenu, on considère cette personnalité du porteur.

Le lot est le résultat de la concentration et de la capitalisation de retenues opérées sur l'ensemble des obligations d'une même émission.

« L'impôt établi par les lois des 29 juin 1872 et 21 juin 1875 est un impôt réel qui frappe non point le contribuable, comme l'impôt personnel, institué par la loi du 15 juillet 1914, mais bien en quelque sorte objectivement les produits des capitaux mobiliers au moment de leur distribution, avant qu'ils ne passent des caisses de la société dans la main de l'actionnaire ou de l'obligataire...

Différencions donc bien cet impôt réel saisissant la matière imposable en quelques mains qu'elle se trouve, et l'impôt personnel global dont il s'agit aujourd'hui, et résumons-nous sur le premier point : nous estimons qu'il ressort de l'examen des textes sur l'impôt cédulaire, que le législateur en frappant le lot d'une manière spéciale et lourde de cet impôt n'a nullement entendu lui attribuer le caractère de revenu. »

C'est en s'appuyant sur le même argument, la personnalité de l'impôt, que M. Labouchère écarte un autre argument de M. le Ministre des Finances.

« Il est facile encore de répondre à la dernière objection du Ministre des Finances, et tirée de ce que dans le bénéfice commercial tel qu'il est défini par l'article 4 de la loi du 31 juillet 1917 et la jurisprudence de la commission supérieure des Bénéfices de Guerre, ces accroissements de capitaux pourraient

être considérés comme des plus-values des éléments de l'actif. S'agit-il ici du bénéfice cédulaire commercial ? Non point. Il s'agit de l'impôt sur le revenu global d'un particulier, calculé d'après le revenu de ses capitaux propres. Il n'y a donc aucune comparaison entre les revenus de capitaux mobiliers perçus par un particulier et la détermination du bénéfice réalisé par une exploitation commerciale où effectivement, il peut être tenu compte pour le calcul de ce bénéfice non point seulement des résultats de l'exploitation, mais encore des plus-values diverses. En matière de bilans tout ce qui sur l'actif excède le passif représente le bénéfice net sans qu'il y ait de distinction à établir entre les gains en capital et en revenu et les pertes en capital ou en revenu. C'est ce que faisait si justement remarquer M. Tournon à la séance du Sénat du 14 juillet 1914 : « Le solde d'un bilan ne se spécifie pas. Il ne s'agit ni de perte en capital, ni de perte en revenu. Il fait apparaître ce que nous appelons, nous autres praticiens, une perte tout court. Le sieur X... ne tient pas les livres prévus par le Code de Commerce. Il n'établit pas de bilan. Il ne s'agit pas de ses bénéfices commerciaux, mais bien des revenus qu'il a tirés de ses capitaux mobiliers. Donc, aucune confusion ne saurait être tentée... »

Ainsi l'idée de personnalité de l'impôt joue un rôle essentiel pour la détermination de la notion fiscale.

Seulement, on éprouve irrésistiblement le besoin

de préciser ce principe de la personnalité ; ce n'est pas assez que de dire : sera revenu ce qui est considéré comme tel par le contribuable personnellement. Il faut voir les dangers que présente cette formule, jusqu'où on peut la pousser, à quel point il faut la rejeter.

Cette formulé ne saurait en effet être interprétée absolument. Ce serait tomber dans l'arbitraire des appréciations individuelles. Nous n'entendons par seulement par *arbitraires* des prétentions *déraisonnables*. Même si tel contribuable pouvait très logiquement et très légitimement considérer que telle recette n'est pas pour lui un revenu, il faudrait refuser dans certains cas d'accepter sa prétention quoique juste et fondée.

Nous savons, en effet, que — notion essentiellement psychologique — ce qu'on appelle revenu au point de vue strictement individuel, c'est un flux de satisfactions. Il n'est jamais possible de prendre ce « flux » comme base d'évaluation de l'impôt.

Il faut considérer ces ressources monétaires qui servent à se procurer ces satisfactions ; il faut considérer ces ressources *a priori*, et non pas les sommes effectivement dépensées ; elles ne servent pas toutes à l'obtention de satisfactions, mais elles sont employées aussi sans agrément à des dépenses qui sont, en réalité, des desservices. Par là, nous entendons les dépenses nécessaires à l'obtention de ressources postérieures, à l'entretien du capital ou de

la capacité productive de l'individualité économique. Ces desservices, au point de vue psychologique peuvent être indéfiniment extensifs. C'est, par exemple, le cas d'un grand avocat, que sa santé préoccupe et qui, pour maintenir sa productivité professionnelle, est obligé de dépenser une part importante de ses revenus au profit des médecins ou des villes d'eaux. L'idée de satisfaction, pour caractériser le revenu, si on la considère d'un point de vue par trop subjectif, est de nature à rendre de bien mauvais services au Trésor public. Et il faut éviter qu'elle saisisse trop fortement la notion fiscale de revenu dans l'impôt global, quelque personnel que soit cet impôt.

Quelle est la règle qui indiquera la limite sur la route du subjectivisme ?

A notre avis, elle se trouve énoncée dans la formule suivante : le revenu d'un individu consiste dans ses recettes en monnaie provenant de toutes les sources du capital déduction faite des dépenses en monnaie qu'il a fallu faire pour les obtenir.

Ainsi : 1° Cette définition ne s'adapte pas au revenu à proprement parler qui est le service obtenu, la satisfaction, mais *aux moyens de se procurer le revenu*. Quelque usage que le contribuable fasse de la monnaie, que cet usage lui procure une satisfaction réelle ou non, peu importe, on considérera comme revenu identique chez les mêmes individus la même quantité de monnaie. On évite, de cette manière, le

subjectivisme inévitable quand on va jusqu'au fond de la notion de revenu qui n'est, en réalité, que le courant de la conscience.

2° Pour éviter de se placer au point de vue subjectif extrême, il ne suffit pas de s'arrêter au revenu monnaie, il faut avoir un critérium pour distinguer les dépenses qui sont destinées à l'obtention des recettes en monnaie, de celles qui servent à obtenir des satisfactions. Ce critérium doit être objectif.

La notion réalise ce deuxième *desideratum*. D'abord il faut dire qu'elle n'est pas une création abstraite, mais c'est la conception familière à tous les peuples civilisés. Or, elle est déterminée non pas par rapport aux satisfactions psychiques mais par rapport au capital, puisqu'il s'agit de recettes provenant de ce capital. Ces recettes, ce sont les services réels qui sont assurés par le capital, c'est le revenu réalisé.

3° Cette notion de revenu s'oppose à la notion de bénéfice qui, nous l'avons vu, comprend, outre les services du capital, la dépréciation ou la plus-value du capital lui-même.

4° Ce qui caractérise enfin ici le revenu, c'est qu'il est envisagé globalement, c'est-à-dire que l'on fait la somme des recettes des différentes sources de capital, et des dépenses de toutes sortes pour l'obtention des recettes.

Une telle conception du revenu diffère du revenu psychique. Voici des exemples qui feront ressortir

cette différence. Au point de vue psychique, les frais d'étude d'un jeune avocat constituent un placement qui lui sera remboursé plus tard avec intérêt par les honoraires qu'il recueillera. Au point de vue de la notion objective qui est la notion fiscale, il n'y aura rien à déduire de ces honoraires pour le remboursement de ces frais d'étude. Les recettes en monnaie ont toujours la même valeur, qu'elles soient obtenues par un travail pénible ou sans effort notable. Le revenu d'un déboureur et celui d'un employé de bureau auront la même valeur objective. Enfin, le fisc ne se préoccupe pas de l'état de santé ou de maladie du bénéficiaire du revenu, qui a pourtant une si grande importance pour le revenu psychique.

Cette notion du revenu monnaie se trouve être la notion adoptée par le fisc, parce que le législateur a entendu s'en référer à la notion courante de revenu et que, dans le langage de la vie courante, dans tous les pays civilisés, à l'heure actuelle, c'est ainsi que l'on conçoit et que l'on appelle le revenu ¹.

§ II. — Les différentes sources de revenu dans l'impôt global.

La considération des différentes sources de revenu joue un rôle essentiel dans l'impôt global puisqu'il n'est que la somme des recettes de diverses origines

1. IRVING FISCHER, *op. cit.*, p. 216.

que recueille le contribuable. La personnalité de l'impôt, ce n'est pas le subjectivisme ; elle se réduit à ce fait que l'on déduit de la somme obtenue les charges personnelles du contribuable qui grèvent l'ensemble de ses revenus. Nous verrons dans un § 3^e ce que l'on entend par charges personnelles grevant l'ensemble des revenus. Il nous faut examiner ici quelles sont les sources de revenu et comment elles sont déterminées.

« Les revenus de toute nature se répartissent entre un certain nombre de catégories », dit l'Administration, dans les *Notions Élémentaires sur les Impôts directs* (Paris, 1920). Puis elle énumère huit catégories qui ne seront autre chose que les sept impositions cédulaires auxquelles est venu s'ajouter le bénéfice de l'exploitation minière.

Or, nous avons vu quelle conception particulière le fisc doit se faire du revenu dans chacune des cédules.

Ici, la notion fiscale propre à l'impôt global, que nous avons dégagée, va s'appliquer analytiquement à chacune des catégories indiquées.

« Le revenu net correspondant à chacune des catégories énumérées, est constitué par l'excédent du produit brut, recettes totales ou valeur intégrale des avantages réalisés, sur le montant :

« 1^o Des dépenses effectuées en vue de l'acquisition du revenu, c'est-à-dire qui ont eu pour objet la production du revenu et sa réalisation effective.

2° Des frais supportés en vue de la conservation du revenu, c'est-à-dire des frais destinés, le cas échéant, à préserver l'existence du capital auquel est due la production du revenu et à assurer en temps utile la reconstitution de ce capital, s'il est sujet à dépérissement. »

« Dans ce décompte du revenu net, on ne doit retenir, dit l'instruction du 30 mars 1918, art. 162, que les recettes réalisées et les dépenses supportées au cours de l'année par l'intéressé, c'est-à-dire les sommes qui, d'une part, ont été encaissées par lui ou du moins mises à sa disposition immédiate, et celles que, de l'autre, il a réellement déboursées. On doit toutefois, en matière commerciale, considérer comme recettes réalisées et dépenses supportées les recettes et les dépenses constatées par des écritures comptables. » Les avantages en nature sont considérés comme des recettes réalisées et évaluées en monnaie.

L'application de ces principes aux différentes sources de revenu ne va pas sans soulever des difficultés. La vérité, c'est que la distinction n'est pas toujours commode à faire entre les dépenses qui sont destinées à la conservation du capital, de la source des recettes et celles qui servent simplement à la satisfaction des besoins du contribuable, ces dernières constituant seules le revenu net.

Bien que cette distinction doive être en principe faite à un point de vue objectif, le caractère person-

nel de l'impôt est de nature à altérer cette objectivité. De plus cette objectivité même est susceptible d'entraîner des injustices dans la taxation, en écartant de l'imposition certaines recettes, savoir les plus-values du capital, qui, dans certains cas, considérées subjectivement, devraient être considérées comme des revenus différés.

A propos des différentes sources de revenu considérons donc cette question des dépenses et des recettes.

Bien entendu nous réservons le cas où l'assujetti a préféré recourir à l'évaluation forfaitaire. L'article 50 de la loi du 31 juillet 1917 décide en effet que : « En ce qui concerne les revenus soumis à un impôt spécial établi par voie de rôles, le contribuable a la faculté de les évaluer d'après les règles fixées pour l'assiette de cet impôt spécial. » On admet que cette option concerne les revenus fonciers, les bénéfices de l'exploitation agricole, et les bénéfices commerciaux industriels évalués d'après le chiffre d'affaires.

Lorsque le mode forfaitaire ne lui sera pas favorable le contribuable préférera l'évaluation du revenu net réel. Quelles difficultés vont alors s'élever au sujet des dépenses et des recettes ?

1^o. — *Revenu des Propriétés Foncières bâties
ou non bâties.*

Les dépenses à déduire du revenu brut comprenant les frais de gestion de l'immeuble, les dépenses d'entretien, les frais d'assurance, l'amortissement du capital immobilier (Instruction du 30 mars 1918). Il ne peut guère s'élever de trop grandes difficultés à ce sujet.

Mais pour ce qui est des recettes, voici un cas qui est de nature à soulever de graves problèmes :

Un propriétaire ne perçoit aucun prix de location sur son immeuble, parce qu'il escompte une hausse future de la propriété foncière dans la région immédiate de son immeuble ; il ne veut pas s'engager par des baux afin de pouvoir saisir la première occasion de pouvoir vendre au meilleur prix d'autant plus que sa propriété est entièrement libre. S'il vend effectivement en réalisant un bénéfice intéressant par suite de la plus-value de son terrain ou de sa maison, ce bénéfice n'est pas une recette de l'espèce des revenus au point de vue objectif. Néanmoins, au point de vue psychologique, ce propriétaire s'est privé d'un revenu annuel pour encaisser au bout de trois ou quatre ans, un bénéfice représentant plus que les revenus dont il s'est privé. Ce propriétaire échappera totalement à l'impôt sur le revenu, à moins que ne faisant sa profession habituelle de ces sortes de spéculation, il ne soit tenu

de déclarer cette recette au titre du revenu des professions non commerciales.

2°. — *Revenus des capitaux mobiliers.*

Ici la règle de la personnalité est de nature à soulever les difficultés les plus graves en ce qui concerne les recettes. En fait, l'Administration s'attache très fortement à assimiler ici le revenu net à ce qui est considéré comme revenu pour la cédula. Si l'on s'écarte en effet de la notion cédulaire on est entraîné très loin. Voici, par exemple, un contribuable qui achète des actions pour une valeur de 120 francs chaque, avec la perspective de toucher un dividende de 30 francs par action. Tout le monde sait que s'il a pu se procurer ces titres à si bon marché c'est que les dividendes magnifiques qu'il va toucher n'auront pas de lendemain. En sage administrateur de ses biens, ce capitaliste devra prélever au moins 20 francs sur chacun de ses coupons à titre d'amortissement de son capital menacé. Néanmoins le fisc ne l'autorisera pas à faire la déduction de cette dépense de 20 francs par coupon.

En sens inverse les bénéfices réalisés sur la cession des actions échappent au fisc s'ils ne sont pas encaissés par un « professionnel » de la spéculation en Bourse assujetti à la cédula des professions non commerciales. Mais une telle recette échapperait aussi à la cédula des valeurs mobilières. Seulement voici une

recette qui n'échappe pas aujourd'hui à cette cédula, et qui d'après la jurisprudence récente du Conseil d'Etat ne sera pas atteinte par l'impôt général : c'est la distribution des réserves d'une Société par actions effectuée sous la forme d'actions *nouvelles* (arrêt du 15 février 1923. — *Journal des Sociétés Civiles et Commerciales*, 1923, p. 115).

Il s'agissait d'une Société qui avait remis à ses actionnaires en représentation de leur part dans les réserves des actions *incessibles*. « Considérant, dit le Conseil d'Etat, que l'impôt est établi d'après le montant total du revenu net annuel dont dispose chaque contribuable..., que, la somme n'ayant été à aucun moment mise à la disposition du contribuable, et à raison des conditions restrictives mises par les statuts à la transmission des droits sociaux, les actionnaires n'ayant pas eu la faculté de céder les titres, par conséquent, ils n'ont pas disposé, au sens de l'article 10 de la loi du 15 juillet 1914, ni des sommes, ni des valeurs.... » Le Conseil d'Etat a bien fait de réserver le cas de l'action nouvelle *cessible* qui permet de considérer comme disponible la recette encaissée sous cette forme par le contribuable.

Seulement la difficulté porte en seconde ligne sur le point de savoir s'il s'agit d'un gain en capital ou en revenu. Comment alors distinguer le cas des réserves de celui des primes et des lots qui, nous l'avons vu,

pour les obligations, sont considérés comme des gains en capital ?

3° En ce qui concerne les bénéfices industriels et commerciaux, ce qui va distinguer l'impôt général de l'impôt cédulaire, portant tous deux sur le bénéfice réel, c'est que le premier ne considère dans ce bénéfice que ce qui constitue un revenu. Seulement il ne faut pas entendre ici le mot revenu au sens psychique, mais au sens fiscal que nous avons dégagé.

Première conséquence : il faudra continuer à refuser la déduction du bénéfice réel des prélèvements opérés par l'exploitant à titre de rémunération de son travail personnel.

Deuxième conséquence : il ne faudra plus intégrer dans ce bénéfice réel la plus-value réalisée d'un quelconque des éléments de l'actif de l'entreprise.

4° Pour ce qui est des bénéfices de l'exploitation agricole, les mêmes directives vont s'appliquer.

5° Enfin, pour les traitements et salaires, rentes et pensions, et pour les bénéfices des professions non commerciales, nous ne voyons aucune raison de distinguer l'évaluation faite au point de vue cédulaire de celle qui est faite au point de vue global.

§ III. — Le revenu global.

La notion fiscale qui s'applique analytiquement aux différentes sources de revenu, revient en fonction une seconde fois quand on considère la somme globale des différents revenus nets du contribuable. Il devient ici tout à fait difficile d'éviter les abus du subjectivisme. C'est qu'en effet si l'on a encore un critérium objectif pour apprécier la distinction du gain en capital du gain en revenu, et la dépense de consommation du revenu de la dépense de conservation du capital en envisageant la possession d'une maison, ou l'exercice de telle profession, il n'en n'est plus de même lorsqu'on considère non plus seulement une simple addition, mais l'activité totale d'un individu. C'est pourquoi la loi a énuméré elle-même limitativement, en ce qui concerne les dépenses, ce qu'il fallait considérer comme des charges à déduire du revenu global, savoir : les intérêts des dettes et emprunts contractés par l'assujetti, les arrérages des rentes payées par lui à titre obligatoire, les impôts directs acquittés par lui, les pertes résultant d'un déficit d'exploitation dans une entreprise agricole, commerciale ou industrielle (et, ajoute l'Administration, non commerciale).

Cette énumération limitative a le mérite de faire disparaître quantité d'obscurités et d'empêcher beaucoup de contestations. Mais elle donne alors à l'évalua-

tion faite au point de vue global un caractère indiscutablement forfaitaire. Ainsi le forfait fait en dernier lieu sa réapparition, quand la taxation est rendue trop ardue par l'effet des principes adoptés.

Seulement il y a un point sur lequel le législateur ne s'est pas expliqué, c'est celui des recettes qui ne proviennent d'aucune des sources de revenus frappées cédulairement. Le Conseil d'Etat, dans son arrêt du 15 février 1923 ci-dessus cité, affirme que l'Administration ne doit pas se contenter des sources de revenus taxées par les impôts cédulaires et que, se plaçant au point de vue global elle doit considérer les bénéfices de toutes les opérations lucratives auxquelles se livre l'individu, même si elles ne résultent pas pour lui de l'exercice d'une profession ou d'une propriété atteinte distinctement par un impôt particulier.

Ici il y aura vraiment les plus grandes difficultés à discerner les gains en capital des gains en revenu, et nous ne voyons guère les moyens qui permettront d'éviter le subjectivisme et de ne pas recourir à l'opinion personnelle du contribuable sur ce qu'il entend consacrer à ses dépenses annuelles ou à l'accroissement de son capital.

CONCLUSION

A la fin de cette étude des différentes notions fiscales du revenu pratiquées dans notre système actuel de contributions directes, nous pouvons affirmer que les inductions proposées dans notre introduction se trouvent vérifiées.

La notion fiscale, — et c'est une première conclusion, — est étroitement en relation avec le mécanisme de l'impôt. Le facteur technique joue un rôle déterminant, et comme la technique administrative varie, la notion fiscale varie avec elle.

D'autre part, — et c'est une deuxième conclusion, — plus on poursuit une approximation aussi exacte que possible avec le revenu économique véritable, plus la notion fiscale devient vague et fuyante.

C'est la conséquence de la nature même de l'impôt et des difficultés inhérentes à toute taxation.

Or, comme il est avant tout désirable que les contacts entre le fisc et les particuliers soient aussi peu irritables que possible, nous sommes amenés à marquer notre préférence pour l'impôt réel, où nous avons vu que la notion fiscale était plus nette et présentait le minimum d'ambiguïté. Par suite, les cédules des

valeurs mobilières, et des professions commerciales, les cédules qui utilisent largement le procédé du forfait ont une incontestable supériorité technique sur les autres. Il est vrai qu'elles s'écartent davantage de l'idéal poursuivi par le législateur. Mais, et c'est notre dernière conclusion, il reste à savoir, et nous croyons l'avoir fait assez ressortir, si cet idéal n'est pas très chimérique, et si pour atteindre l'objet d'imposition, le revenu, il ne faut pas toujours se résigner à prendre autre chose que le revenu comme base d'évaluation.

Vu : Le Président de la Thèse,

H. TRUCHY.

Vu : Le Doyen,

H. BERTHÉLÉMY.

Vu et permis d'imprimer :

Le Recteur de l'Académie de Paris,

P. APPELL.

BIBLIOGRAPHIE

1° *Textes législatifs et administratifs.*

AIMOND. — Rapport *J. O.*, Sénat, Documents Parlementaires, année 1913. Annexe 438, p. 27.

— Rapport supplémentaire *J. O.*, Sénat, D. P., année 1914, n° 98, p. 112.

AURIOL. — Rapport *J. O.*, Ch. des D., D. P., 1918, n° 4456, p. 407.

CAILLAUX. — Exposé des motifs du projet de loi, *J. O.*, Ch. des D., D. P., 1907, n° 737, p. 1.

CLÉMENTEL. — Rapport *J. O.*, Ch. des D., D. P., 1914, n° 3787, p. 1544.

DUMESNIL. — Rapport *J. O.*, Ch. des D., 1917, n° 3044, p. 450.

KLOTZ. — Projet de loi, *J. O.*, Ch. des D., D. P., 1918, n° 4295, p. 150.

MARIN. — Rapport *J. O.*, Ch. des D., D. P., 1918, n° 4558, p. 506.

NOULENS. — Rapport *J. O.*, Ch. des D., D. P., 1914, n° 90, p. 1858.

PÉRET. — Rapport *J. O.*, Ch. des D., D. P., 1916, n° 2194, p. 779.

- Rapport J. O., Ch. des D., D. P., 1916, n° 2701, p. 1659.
- Rapport J. O., Ch. des D., D. P., 1917, n° 3323, p. 699.
- PERCHOT. — Rapport J. O., Sénat, D. P., 1916, n° 319, p. 486.
- RENOULT. — Projet de Loi, Ch. des D., D. P., 1914, n° 3736, p. 1509.
- Notions élémentaires sur les impôts directs*, Paris, Imprimerie Nationale, 1920.
- 2° *Ouvrages sur les impôts directs en France.*
- BÔCQUET. — *L'Impôt sur le revenu cédulaire et général*, Paris 1922.
- BESSON. — *Traité des impôts cédulaires et de l'impôt général sur le revenu*, Paris, 1922.
- LECOUTURIER. — *L'Impôt général sur le revenu*, Paris, 1918.
- MERCIER et BALOT. — *Les Impôts cédulaires et l'impôt général*, Paris, Roustan, 1918.
- SAUVAGE. — *Les impôts sur les revenus et les moyens de contrôle du Fisc*, Paris, Sirey, 1918.
- TRUCHY. — *Le Système des impôts directs d'Etat en France* (Rev. d'Economie Politique, années 1900 et 1901).
- 3° *Ouvrages d'économie politique et de science des finances.*
- IRVING FISCHER. — *De la nature du capital et du revenu*, Paris, Giard, 1911.

SELIGMANN. — *Essais sur l'impôt*, Paris, 1914.

STOURM. — *Systèmes généraux d'impôts*. The Federal Income-tax. New-York. Columbia University Press, 1921.

WAGNER. — *Traité de la Science des finances*, Paris, 1909, t. II.

4° *Documentation étrangère.*

Report of the Royal Commission on the Income-tax.
London, 1920. Cmd 615 (Prix : 3 schillings),
(His Majesty's Stationery Office).

5° *Revue.*

Revue de finance et de législation financière.

Répertoire de l'Enregistrement.

Revue de Droit financier.

Journal des Sociétés civiles et commerciales.

Bulletin de la Chambre de Commerce de Paris, 13 janvier 1923, page 5. — Rapport de H. Pichot sur le projet de loi n° 4938 du 20 octobre 1922.

TABLE DES MATIÈRES

**La notion fiscale de revenu dans les impôts cédulaires
et l'impôt général sur le revenu.**

INTRODUCTION	5
§ 1 ^{er} . — L'idée de revenu dans la conception de l'impôt	5
§ 2. — La conception économique du revenu..	17
§ 3. — La notion de revenu comme base d'évaluation dans l'impôt.....	24
CHAPITRE PREMIER. — <i>La notion fiscale de re-</i> <i>venu dans les impôts cédulaires sans déclai-</i> <i>ration</i>	
§ 1 ^{er} . — Cédules relatives aux revenus des valeurs et capitaux mobiliers, et des créan- ces, dépôts et cautionnements.....	40
SECTION PREMIÈRE. — Observations prélimi- naires	40
SECTION II. — La notion fiscale du revenu dans les cédules des revenus de capitaux mobiliers	44
1° La discrimination.....	44

2° L'accroissement.....	47
A) La part sociale.....	48
a) Le mécanisme financier des So-	
ciétés	48
b) Applications jurisprudentielles..	51
B) Intérêts d'emprunts.....	64
a) Collectivités	64
b) Individus	66
3° La notion fiscale.....	77
SECTION III. — Correctifs.....	79
§ 2. — La contribution foncière des pro-	
priétés bâties et non bâties.....	81
SECTION I. — Observations préliminaires..	81
SECTION II. — La notion fiscale de revenu	
dans la contribution foncière.....	83
SECTION III. — Correctifs.....	90
§ 3. — Bénéfices de l'exploitation agricole..	91
SECTION I. — Observations préliminaires..	91
SECTION II. — La notion fiscale de revenu	
dans la Cédule des bénéfices agricoles..	93
CHAPITRE II. — <i>La notion fiscale de revenu dans</i>	
<i>les impôts cédulaires avec déclaration.....</i>	99
Observations préliminaires	99
§ 1 ^{er} . — La cédule des professions commer-	
ciales et industrielles.....	103
SECTION I. — Observations préliminaires..	103
SECTION II. — La notion fiscale de revenu..	107

§ 2. — La cédule des salaires et pensions....	121
SECTION I. — Observations préliminaires..	121
SECTION II. — La notion fiscale de revenu dans la cédule des salaires et pensions..	123
§ 3. — La cédule des professions non com- merciales	125
CHAPITRE III. — <i>La notion fiscale de revenu dans l'impôt global</i>	129
§ 1 ^{er} . — Observations préliminaires.....	129
§ 2. — Les différentes sources de revenu dans l'impôt global	141
1 ^o Revenu des propriétés foncières bâties ou non bâties.....	145
2 ^o Revenus des capitaux mobiliers.....	146
§ 3. — Le revenu global.....	149
CONCLUSION	151
BIBLIOGRAPHIE	153

